LE CONTRÔLE DE GESTION

ORGANISATION, OUTILS ET PRATIQUES

3e édition

Hélène Löning
Véronique Malleret • Jérôme Méric • Yvon Pesqueux
Ève Chiapello • Daniel Michel • Andreù Solé



Le contrôle de gestion

Consultez nos parutions sur dunod.com



Le contrôle de gestion

Organisation, outils et pratiques

Hélène Löning
Véronique Malleret • Jérôme Méric • Yvon Pesqueux
Ève Chiapello • Daniel Michel • Andreù Solé

3e édition

DUNOD

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.
Le Code de la propriété intellectuelle du 1er juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.
Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).

DANGER
LE PHOTOCOPILLAGE TUE LE LIVRE

© Dunod, Paris, 2008
ISBN 978-2-10-053856-0

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).
Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

TABLE DES MATIÈRES

Présentation des auteurs XI
Avant-propos XIV
Introduction 1
1 Le contrôle de gestion comme processus 3
2 Contrôle de gestion et objectifs 5
3 Des systèmes de contrôles incitatifs 6

PREMIÈRE PARTIE
CONTRÔLE DE GESTION ET STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

1 LES CENTRES DE RESPONSABILITÉ 15
Section 1 Les principes fondamentaux : responsabilité, exhaustivité, contrôlabilité 16
1 Le principe « gigogne » de responsabilité 16
2 Le principe de contrôlabilité 17
3 Le principe d'exhaustivité 17
Section 2 Les centres de responsabilité 18
1 Les centres de coûts 19
2 Les centres de revenus 20
3 Les centres de profit 20
4 Les centres d'investissement 21
Section 3 La cohérence du système de contrôle de gestion 22
Section 4 Les critères financiers d'évaluation de la performance 26
1 Le mode de calcul du B/A 26
2 Du B/A ou ROI à la création de la valeur et l'EVA 27
3 Avantages et dangers d'une évaluation financière mono-critère 31

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

2 LES ÉCHANGES ENTRE CENTRES DE RESPONSABILITÉ 35

Section 1 Le prix de cession interne 35

Section 2 Les contraintes et le choix des prix de cession interne 37
1 La logique d'intégration 38
2 La logique de marché 38
3 Du marché à la firme, de la firme au marché retrouvé 39

Section 3 Les méthodes de valorisation 41
1 La valorisation au coût standard 41
2 La valorisation au prix du marché 46
3 La gratuité des échanges internes 48
4 La valorisation comptable au coût réel 49
5 Les logiques « mélangées » 50
6 Les contrepoids à la logique de marché 52

3 CONTRÔLE ET NOUVELLES STRUCTURES ORGANISATIONNELLES : LE MANAGEMENT DES ACTIVITÉS, DES PROCESSUS ET PAR PROJETS 57

Section 1 Pourquoi gérer des processus ? 58

Section 2 Qu'est-ce qu'un processus ? 59
1 Processus et activités 60
2 Processus et projet 61
3 Processus et processus 63

Section 3 Comment contrôler un processus ? 64
1 Un responsable 64
2 Des objectifs 65
3 Un système de mesure des performances 66

DEUXIÈME PARTIE
LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE : DES OUTILS PRIVILÉGIANT L'ÉMERGENCE ET LA MISE EN ŒUVRE DE LA STRATÉGIE

4 LA DÉMARCHE OVAR 75

Section 1 Définitions 76
1 Les objectifs 76
2 Les variables d'action 77
3 Les plans d'action 79

Section 2 Les étapes de la démarche OVAR 82
1 Présentation de la démarche 82
2 Les grilles objectifs/variables d'action 83
3 Analyse de la délégation et emboîtement des grilles 85
Section 3 OVAR et la conception des tableaux de bord stratégiques 87

5 LE PROCESSUS ET L'ARCHITECTURE BUDGÉTAIRES 91
Section 1 Du plan stratégique au plan d'action à court terme 91
Section 2 Le processus budgétaire et les budgets 94
Section 3 Cas d'application 101
1 Cas du budget de la société A 101
2 Construction du budget prévisionnel de N+1 107

6 LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE 117
Section 1 Le calcul des écarts 118
1 À chaque type d'écart, un type de cause 119
2 La matrice mnémotechnique VMRP 120
3 Exemple de tableau de calcul des écarts 123
4 Cas d'application 123
Section 2 Le contrôle budgétaire et au-delà… 127
1 Les écarts, le management par les chiffres et le reporting financier 128
2 Bonnes et mauvaises pratiques : les écueils du contrôle budgétaire 131
3 Critiques du budget, *beyond budgeting* et perspectives 132

7 LE SUIVI NON FINANCIER ET LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE STRATÉGIQUE 139
Section 1 Les nouveaux outils du pilotage : caractéristiques et qualités attendues 140
1 Répondre aux limites des outils financiers traditionnels 140
2 Des outils anticipateurs 141
3 Le pouvoir explicatif des nouveaux outils 141
4 Des démarches orientées vers l'action 143
Section 2 Les tableaux de bord 143
1 Genèse et spécificités 143
2 Mise en forme des tableaux de bord et choix des indicateurs 147

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Section 3 Le *balanced scorecard* 158
1 Le contenu et les indicateurs du *balanced scorecard* 158
2 La théorie sur le *balanced scorecard* 162
3 Comparaison avec les tableaux de bord 165

8 ASPECTS ORGANISATIONNELS 169
Section 1 Les difficultés de mise en œuvre 170
Section 2 Le contrôle de gestion par les résultats 173
Section 3 Vers d'autres modes de contrôle 177

TROISIÈME PARTIE
LES « NOUVEAUX » ENJEUX DU CONTRÔLE

9 LE CONTRÔLE DE GESTION DES SERVICES 183
Section 1 Les spécificités du contrôle des activités de service 184
1 Finalisation de l'activité et définition du résultat 184
2 Coproduction du service 185
3 Le caractère discrétionnaire des activités 185
4 Les services d'interface 187
Section 2 Le contrôle des activités discrétionnaires 187
1 Un cadre général d'évaluation 187
2 Les méthodes d'évaluation des performances des services 191
Section 3 Le contrôle des entreprises de service 194
1 Un schéma général 195
2 Les entreprises multisites : du contrôle de gestion aux modes de contrôle 196
3 Le contrôle de la qualité de service 197

10 INFORMATION, DÉCISION ET CONTRÔLE 205
Section 1 Système d'information, organisation et contrôle de gestion 205
1 La notion de système d'information 206
2 L'actualité du thème de l'information 207
3 Les conséquences organisationnelles de la référence à un système d'information 209
4 La gestion du système d'information 210

5 Un exemple privilégié dans les rapports « système d'information – contrôle » : les ERP 211
6 Une question primordiale : la sécurité des systèmes d'information 212
7 À propos des relations « information – décision » 213

Section 2 Le contrôle de gestion, une pratique d'« aide à la décision » 215
1 La « vision informationnelle du monde » 216
2 Deux « univers » de décision 218
3 La « boîte noire » du décideur 221
4 La réalité, le possible et l'impossible 225
5 Les décisions « essentielles » de l'entreprise 227
6 Le contrôleur et le décideur 230

11 GESTION DU RISQUE ET RESPONSABILITÉ SOCIALE DE L'ENTREPRISE 235

Section 1 La maîtrise des risques 236
1 Fondement de la notion de risque 237
2 Sécurité, fiabilité, risque 238
3 La maîtrise des risques 242

Section 2 Responsabilité sociale de l'entreprise et contrôle 246
1 Les pratiques des entreprises en matière de responsabilité sociale 248
2 L'expression, la mise en œuvre et l'évaluation des politiques de responsabilité sociale 249
3 Le *stakeholder's report* 251
4 Les critiques adressées à la responsabilité sociale de l'entreprise 252

QUATRIÈME PARTIE
LA FONCTION DE CONTRÔLE DE GESTION
LE MÉTIER DU CONTRÔLEUR

12 LES PROFILS ET LES RÔLES DU CONTRÔLEUR DE GESTION 259

Section 1 Les profils du contrôleur de gestion 260
1 Profils et offres d'emploi 260
2 Quelle formation pour les contrôleurs ? 266
3 Où va le métier de contrôleur ? Des profils aux rôles du contrôleur de gestion 267

Section 2 Au cœur du métier de contrôleur : l'information 269
1 De la collecte des données à l'organisation de l'information 269

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

2 De l'administration à l'animation des procédures et des systèmes d'information 270

Section 3 La relation avec les managers 272

1 Quelle relation avec les managers : les assister/aider à la décision, les conseiller, ou coproduire les résultats ? 272

2 Les clients internes du contrôleur 274

Section 4 Architecte ou rénovateur de systèmes 275

Section 5 Une pratique contrastée 276

1 Le secteur d'activité de l'entreprise 278

2 La conception du métier : comptable ou acteur du changement ? 278

3 La taille de l'organisation 279

4 La place du contrôleur de gestion dans la structure 281

13 L'ORGANISATION DU SERVICE CONTRÔLE DE GESTION 285

Section 1 À quelle entité rattacher le contrôle de gestion ? 287

1 Quelle entité de rattachement ? 287

2 Quel espace d'action réserver au contrôle de gestion ? 291

Section 2 L'organisation interne du service contrôle de gestion 293

1 Logique d'organisation d'un service de contrôle de gestion 293

2 Le contrôleur-manager 294

3 Les réseaux de contrôleurs de gestion 295

Bibliographie 297

Index 303

PRÉSENTATION DES AUTEURS

Hélène Löning

La responsabilité de cette troisième édition incombe à Hélène Löning, Professeur à HEC. Ses centres d'intérêt portent sur la diversité des pratiques de gestion au regard des cultures nationales, le rôle du contrôle dans les processus d'apprentissage, mais aussi l'analyse des coûts, les pratiques budgétaires, le management de la performance, le contrôle des activités commerciales et marketing. On lui doit, outre l'avant-propos et l'introduction, la rédaction des chapitres 1, 4 et 8, d'une large partie du chapitre 7, ainsi qu'un travail de mise à jour des chapitres 5 et 6.

Yvon Pesqueux

Professeur au Cnam, Y. Pesqueux a pour centres d'intérêt le contrôle de gestion face aux enjeux des nouvelles technologies et les rapports entre éthique et management. Il a rédigé la version initiale des chapitres 5, 6 et 10 (section 1), ainsi que le chapitre 11, entièrement nouveau dans cette édition.

Véronique Malleret

Professeur et doyen du corps professoral d'HEC, V. Malleret mène des recherches sur le contrôle de gestion dans les services, l'évaluation des performances des services fonctionnels et les systèmes de comptabilité de gestion des entreprises chinoises. Elle a rédigé et révisé les chapitres 3 et 9.

Jérôme Méric

Maître de conférences à l'IAE de l'Université de Tours, J. Méric s'intéresse notamment aux dynamiques de contrôle dans les organisations. Il a rédigé et révisé le chapitre 2 et une large partie du chapitre 13. On lui doit aussi la mise à jour de la partie 4 (chapitres 12 et 13) qui est le fruit d'une réflexion antérieure commune avec E. Chiapello et H. Löning.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Ève Chiapello

Professeur à HEC, E. Chiapello a pour centres d'intérêt la sociologie des organisations et en particulier la sociologie de la comptabilité. Elle travaille aussi sur les cadres, les managers et la transformation du management dans la société capitaliste. Elle a rédigé une partie du chapitre 8 dans le cadre de travaux antérieurs sur les tableaux de bord.

Daniel Michel

Ancien Professeur à HEC et co-rédacteur d'un manuel de contrôle de gestion qui constitue l'une des références antérieures du domaine, D. Michel s'intéresse au pilotage de l'entreprise, aux systèmes de contrôle et au management par projets. Il a participé à la révision du chapitre 3.

Andréu Solé

Professeur à HEC, A. Solé mène des recherches sur la décision (sur les relations entre décision, réalité, liberté et responsabilité), étudiant en particulier les décisions des dirigeants d'entreprise. Ses travaux portent également sur les rapports entre entreprise et société ainsi que la question du bonheur considérée dans une prespective historique. Il a rédigé la section 2 du chapitre 10.

La rédaction de cet ouvrage, comme celle des précédentes éditions, a largement bénéficié de l'ensemble des travaux antérieurs des membres du Département Comptabilité-Contrôle de gestion d'HEC, qu'il s'agisse de travaux de recherche ou de réflexions pédagogiques. Nous remercions particulièrement à ce titre Michel Fiol, Hugues Jordan et Michel Lebas.

AVANT PROPOS

Cet ouvrage résulte d'une réflexion et d'une pratique pédagogique de l'ensemble des professeurs y ayant participé. Tous ne sont plus, comme lors des précédentes éditions, au Groupe HEC, mais ils continuent à partager une même « philosophie » du contrôle de gestion. Les cours de mesure et management de la performance regroupent à HEC l'ensemble des thématiques du contrôle de gestion. L'ouvrage intègre le savoir codifié du champ, compte tenu des réflexions menées par les membres de cette équipe.

L'ouvrage est structuré en quatre parties.

La première partie reconnaît que **le contrôle de gestion ne peut s'opérer indépendamment d'une structure organisationnelle, qui conditionne l'évaluation de la performance financière**. Dans les dernières années, la plupart des entreprises ont connu une refonte de leurs structures, tantôt suite à des changements importants de périmètre ou d'actionnariat (fusions, acquisitions, croissance externe), tantôt dans le but de se doter d'une organisation plus efficace sur leurs marchés. La création de valeur est devenue un impératif à tous les niveaux de l'organisation. L'ouvrage part de ces constats. Le premier chapitre rappelle les théories désormais classiques d'attribution des responsabilités, de délégation et de décentralisation ; les différents types de centres de responsabilités sont présentés, ainsi que les principes relatifs à la *responsibility accounting*. Il dessine aussi les contours d'une évaluation de la performance financière des centres de responsabilité renouvelée et discute les bénéfices de nouvelles approches centrées sur la création de valeur actionnariale, comme l'EVA (*economic value added*) en comparaison des critères plus traditionnels tels que le ROI (*return on investment*) ou le B/A (*bénéfice sur actifs maîtrisés*). Le deuxième chapitre est consacré à la problématique spécifique posée par les situations d'échange entre centres de responsabilité. La théorie des prix de cession interne, agrémentée de nombreux exemples, est ainsi présentée. Elle est un premier pas vers la prise en compte des interdépendances qui existent nécessairement entre entités en principe autonomes d'une même organisation. Cette réflexion ne serait néanmoins pas complète sans le troisième chapitre, qui aborde spécifiquement ces questions d'interdépendance, et interroge à nouveau les structures de l'organisation. La dernière décennie a vu fleurir les structures matricielles, doubles, voir triples ; celles-ci sont une reconnaissance de l'impératif pour l'organisation, à des fins de performance commercia-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

le, d'une gestion des dimensions plus « transversales » qui « délivrent » la valeur pour le client : activités, processus, projets en sont les maîtres mots.

La deuxième partie de cet ouvrage est consacrée aux **outils du contrôle de gestion**. Là encore, les outils ont connu dans la dernière décennie de profondes évolutions, sous l'effet conjugué des possibilités nouvelles offertes par les NTI (nouvelles technologies de l'information, aux potentialités décuplées) et surtout des besoins plus marqués de pilotage de la performance : l'anticipation est devenue essentielle, tout comme la flexibilité et la souplesse, et les outils du contrôle n'ont pas échappé à ces besoins accrus. Le *benchmarking* et la comparaison à tous les niveaux, les références non seulement internes mais externes, ont pénétré les entreprises au cours de ces dernières années. Derrière ce tableau, se dessine la remise au goût du jour et le renforcement du **lien entre contrôle de gestion et stratégie** (dans sa dimension externe et pas seulement organisationnelle). Les outils du contrôle servent la mise en œuvre de la stratégie, mais ils se révèlent aussi structurants de la pensée stratégique, qui émerge et s'élabore dans l'action. L'usage des outils, en d'autres termes les pratiques de contrôle de gestion, sont également essentielles à cet endroit : c'est un usage interactif (Simons, 1995), qui donne sa dimension stratégique et managériale à l'outil. C'est pourquoi cette partie commence par un chapitre (4) consacré à la méthode OVAR (objectifs-variables d'action-responsabilités), qui est une méthode de management, avant d'être éventuellement un socle pour le développement d'outils de contrôle de gestion. Les chapitres 5 et 6 présentent les outils plus classiques du contrôle de gestion, à savoir les budgets, les plans et le contrôle budgétaire ; ils abordent les limites et critiques formulées à l'encontre de ces outils traditionnels, et suggèrent des pistes de renouvellement des pratiques. Le chapitre 7 porte sur les outils plus récents et davantage tournés vers le pilotage de la performance stratégique, à savoir les tableaux de bord stratégiques et les *balanced scorecards*. Enfin, le chapitre 8 opère un juste retour sur les pratiques associées à l'ensemble des outils : il offre une réflexion, ainsi que des recommandations concrètes, sur les pièges à éviter, les difficultés de mise en œuvre et d'animation des outils, et finalement élargit la perspective du contrôle à d'autres champs que ceux de la comptabilité et de la finance ; les aspects humains notamment, et les effets comportementaux, paraissent primordiaux.

La troisième partie de l'ouvrage aborde **les enjeux actuels du contrôle**, dans une série de chapitres qui sont chacun le fruit d'une réflexion et de recherches de la part des professeurs. Dans notre économie devenue « économie de la connaissance et du capital humain », un premier enjeu majeur est celui de mieux comprendre les ressorts du contrôle de gestion et de l'évaluation de la performance des **activités de service**, qu'elles soient activités de support en milieu industriel (services fonctionnels) ou secteurs d'activité à part entière. Ceci est l'objet du chapitre 9. Le chapitre 10 propose une réflexion double, d'une part sur l'impact des **systèmes d'information**, dans le cadre de l'évolution rapide de ceux-ci, sur le contrôle de gestion, et d'autre part sur la nature de la relation fondamentale entre information et décision. Enfin, le chapitre 11 est un chapitre entièrement nouveau à cette édition : il aborde les questions, très actuelles en contrôle, de la **gestion du risque**, en lien avec les problématiques plus larges de la responsabilité sociale de l'entreprise.

La quatrième partie actualise **les débats autour de la fonction contrôle de gestion et du métier du contrôleur** dans l'entreprise. Les profils des contrôleurs ont-ils changé ? Quelles sont les qualités du contrôleur de gestion du XXI[e] siècle ? Qu'attend-on de lui dans l'environnement actuel ? Qu'est-ce qu'une fonction de contrôle de gestion « hors pair » ? La structure de cette partie, avec un chapitre 12 consacré aux profils des contrôleurs et un chapitre 13 sur l'organisation du réseau des contrôleurs et des services de contrôle de gestion, est inchangée. Les questions fondamentales sur le rôle du contrôleur demeurent ; leur contexte est néanmoins actualisé.

Dans chaque chapitre, on présente à la fois les théories classiques, avec des exemples ou une mise en perspective pratiques, et une réflexion plus avancée sur les limites, les critiques associées aux approches traditionnelles, ainsi que les chemins du renouvellement des outils ou des pratiques. L'ensemble de l'ouvrage forme un tout, mais le lecteur pourra se référer, s'il le souhaite, à tel ou tel aspect présenté dans une partie ou un chapitre. La partie 1, ainsi que les parties 2 et 4, ont une assez grande cohérence interne ; la partie 3 peut aisément être lue de façon plus « morcelée », par chapitre ; chacun aborde une thématique plus spécifique (services, information, risque). Dans chaque chapitre de l'ouvrage, des encadrés proposent tantôt des illustrations, des exemples pratiques, tantôt une réflexion plus poussée sur un sujet spécifique. Des questions ouvertes en fin de chapitre permettent de vérifier aisément et systématiquement la compréhension des messages principaux du chapitre.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

INTRODUCTION

Qu'est-ce que le contrôle de gestion ? Pourquoi contrôler la gestion ? Voilà les questions auxquelles nous apporterons des éléments de réponse dans cette introduction et, plus généralement, dans cet ouvrage. Toutefois, avant de se lancer dans cette entreprise, nous rappellerons ce que le contrôle de gestion n'est pas : le contrôle de gestion n'est pas ce que fait le contrôleur de gestion. C'est une telle conviction qui structure profondément la vision et l'enseignement du contrôle de gestion proposés par ce manuel. Une large partie de cet ouvrage est consacrée au contrôle de gestion en tant que discipline, en tant que mode de management et en tant qu'acte quotidien opéré par les responsables, le plus souvent opérationnels, dans les entreprises. Cela nous semble devoir être dissocié fortement de la pratique, du métier du contrôleur qui, certes, doit animer et « faire vivre » le contrôle dans l'entreprise, mais qui répond aussi à d'autres rôles et doit développer des compétences et expertises sans rapport direct avec l'acte de management que constitue le contrôle de gestion. C'est pourquoi une partie entière du manuel est consacrée spécifiquement aux logiques, rôles et problématiques du contrôleur. L'essentiel du manuel vise néanmoins un large public intéressé par le « management », cherchant à en comprendre une de ses facettes les plus caractéristiques, le contrôle. Il est avant tout destiné à un public de *généralistes*, universitaires, ingénieurs, étudiants et enseignants d'écoles de commerce, qui n'ont pas vocation à devenir des spécialistes du contrôle de gestion (c'est-à-dire des contrôleurs de gestion) mais qui désirent mieux comprendre un processus clé pour l'entreprise, celui du management de la performance.

Dans ce chapitre introductif, nous allons en conséquence décrire ce processus clé par lequel l'entreprise est mise « sous contrôle ». Tout au long de l'ouvrage, nous insisterons sur la façon dont les hommes et les femmes de l'entreprise vivent ce processus, et peuvent en retour faire vivre et animer ses outils. C'est seulement en qua-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

trième partie que nous analyserons le rôle joué par le contrôleur de gestion et par la fonction contrôle de gestion dans l'animation du processus de contrôle. Qu'est-ce donc que le contrôle de gestion et pourquoi «contrôler» la gestion ? Le mot contrôle, dans le contexte culturel français, a toujours des accents peu sympathiques de « vérification (respect de la norme)-sanction-gendarme », et tend à s'éloigner du sens historique du terme qui, dans son contexte nord-américain d'origine[1], signifie « pilotage, maîtrise de la gestion par les opérationnels ». Tout le monde s'accorde à dire que la traduction française de « *management control* » en « contrôle de gestion » est une bien piètre traduction ! Dès lors que l'on parle de maîtrise, on s'interroge différemment pour savoir *qui* maîtrise la gestion dans l'entreprise. Qui va bien acheter, transformer efficacement, vendre astucieusement ? L'assemblée de ceux qui, dans les entreprises, vont prendre de bonnes décisions dépasse – il faut l'espérer – la cellule de contrôle de gestion… Et de même qu'il n'a jamais suffi d'avoir une Direction de la Qualité pour « faire » de la qualité, il ne suffit pas d'une fonction Contrôle de Gestion ou d'un contrôleur pour maîtriser la gestion ! Le contrôleur n'a donc pas vocation à se substituer aux opérationnels, chacun restant responsable de sa gestion.

Dans cette introduction, nous définissons le contrôle de gestion comme mode de management, définition cohérente avec les trois premières parties de ce manuel. La partie 4, au contraire, s'intéressera au contrôle de gestion en tant que *fonction* dans l'entreprise.

Le contrôle de gestion en tant que mode de management peut être défini comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés » (Bescos *et alii*, chapitre 1). Cependant, la définition du contrôle de gestion par R. Anthony, le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline, nous semble plus riche encore dans ses implications. Elle a accédé au rang de définition conventionnelle « universelle » :

« Le contrôle de gestion est un *processus* destiné à *motiver* les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des *objectifs* de l'organisation » (R.N. Anthony, 1965).

Que nous disent de telles définitions ? Elles insistent sur trois caractéristiques ou composantes essentielles du contrôle de gestion, en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion par les opérationnels :

1. toutes deux soulignent que le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais qu'il s'agit d'un *processus* ;
2. elles rappellent le caractère *finalisé* de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'*objectifs* ;
3. enfin, la définition d'Anthony met en valeur la dimension *incitative* du contrôle de gestion, sa relation étroite avec la *motivation* des responsables, abordant ainsi de façon implicite le thème majeur de la convergence des buts, développé dans la thèse et les travaux ultérieurs de M. Fiol (1991).

---

1. *Management control.*

Dans ce chapitre introductif, nous nous insisterons successivement sur la vision du contrôle de gestion comme processus, sur le caractère finalisé du processus de contrôle et sur le caractère incitatif des systèmes de contrôle. Nous serons amenés à mettre en valeur les liens existants entre la stratégie d'une organisation et son processus de contrôle de gestion.

1 Le contrôle de gestion comme processus

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales :

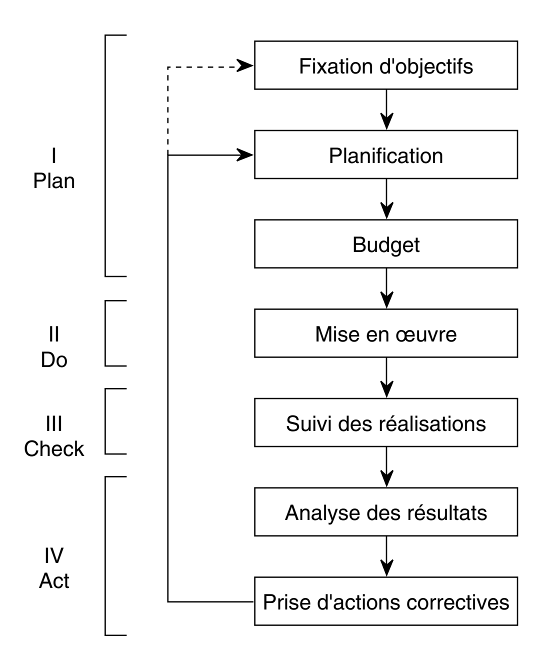
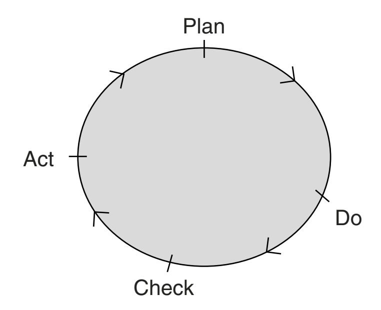


Figure 0.1 : *Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage*

Cette visualisation est en fait très proche d'autres travaux reposant sur des approches cybernétiques. Elle s'inspire en particulier du travail d'un qualiticien reconnu, N.E. Deming, qui nous a présenté un « cycle » (voir schéma I.2) de la qualité.

Les étapes de « planification », au sens de fixation d'objectifs et gestion prévisionnelle, sont suivies d'une phase de réalisation, dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés, afin, élément essentiel du processus d'apprentissage, de se traduire par des actions correctives incorporées dans la « planification » du cycle suivant. Ces « corrections » portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre et la façon de les mettre en œuvre, mais peuvent, en cas extrême, remettre en cause les objectifs eux-mêmes.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.



Source : W. E. Deming, *Qualité, la révolution du management,* Economica, 1988, p.116.

Figure 0.2

En contrôle de gestion, on a coutume de porter un diagnostic très sommaire sur le processus de contrôle d'une entreprise en s'assurant que celle-ci « ne manque aucune des marches », ne « saute » aucune étape. Ainsi, il peut être caractéristique de certaines entreprises, par exemple des PME très créatives et « entrepreneuriales » en phase d'expansion et de croissance, de se concentrer sur les phases I et II (*plan-do*) au détriment du temps d'analyse et de recul nécessaires à l'enrichissement et l'apprentissage : les mêmes erreurs risquent alors de se répéter…

Une autre situation caractéristique, *a contrario*, que l'on rencontre dans quelques très grandes entreprises publiques, est une tendance à « omettre » la phase II (*do*) alors que les étapes de planification et diagnostic, d'analyse, sont très bien menées. Dans tous les cas de figure où une étape est ainsi « omise », le processus de contrôle de gestion devient bancal et la maîtrise de la gestion n'est plus assurée.

On peut conclure sur ce point en soulignant que le contrôle de gestion a connu une remise en cause profonde d'un modèle exclusivement cybernétique, considéré comme trop « fermé ». L'entreprise est exposée à de multiples événements et « assauts », souvent peu prévisibles, et le modèle représentant le processus de contrôle de gestion doit désormais en rendre compte : toutes les étapes doivent « s'ouvrir » aux influences et informations extérieures[1]. La phase de « planification » (de la fixation d'objectifs au budget) doit prendre en compte l'environnement et les phénomènes extérieurs (plus ou moins prévisibles) et évoluer de la planification vers la simulation anticipatrice ; la phase de mise en œuvre est soumise *de facto* à l'environnement et doit rester suffisamment souple pour s'adapter ; le suivi des réalisations et leur analyse ne peuvent plus être menés sans référentiel externe ni sans compréhension de ce qui s'est passé non seulement à l'intérieur mais aussi à l'extérieur de l'entreprise. Les notions de processus et d'apprentissage sont désormais au cœur du management de la performance. En parallèle, les dernières années ont vu une remise à l'honneur de l'engagement et de la responsabilité individuelle, comme contribution mesurable à des objectifs collectifs.

1. C'est l'un des enrichissements apportés par les approches systémiques par rapport à la cybernétique.

2 Contrôle de gestion et objectifs

Le deuxième élément que l'on peut souligner est qu'il ne peut y avoir de contrôle de gestion sans finalité de l'action : le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » (*goals*) et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs (on parle parfois de contractualisation dans le secteur public) a été mis en place au niveau des individus. Cette notion d'« objectifs », qui a donné lieu à des travaux théoriques importants, est inhérente au contrôle de gestion : il est logique de n'avoir besoin d'un système de pilotage que si l'on est finalisé, que si l'on a des objectifs qui vous mettent sous tension.

Une des difficultés du contrôle de gestion résulte de la multiplicité des objectifs, parfois antagonistes, et de leur ambiguïté, leur caractère plus ou moins explicite.

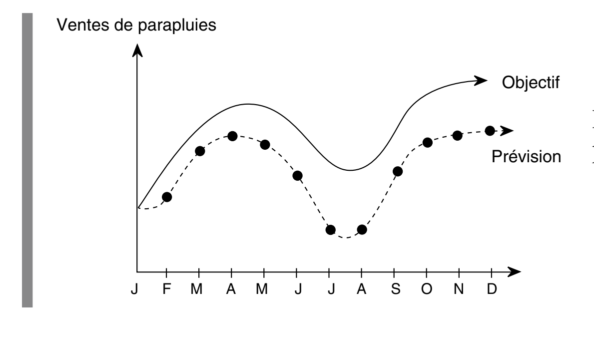
Exemple : La gestion municipale par le maire d'une commune

- *Des objectifs multiples et parfois contradictoires* : ouvrir de nouvelles crèches, améliorer le logement social, créer de nouvelles installations sportives ou des infrastructures d'accueil et d'aide pour les personnes âgées et équilibrer le budget de la commune, stabiliser ou réduire les impôts locaux.
- *Des objectifs non explicites dominants par rapport aux objectifs affichés* : être réélu pour le maire.

L'objectif, par rapport à la prévision, est volontariste. Il est assorti d'un plan d'action qui « assure » la mise en œuvre de la volonté affichée, en détaillant les moyens qui vont être pris pour atteindre l'objectif. Ceci peut être « résumé » par l'équation suivante : **Objectif = Engagement (contractuel) + Plan d'action**

On dit parfois aussi qu'un objectif sans plan d'action se résume à un vœu pieu ! La notion d'objectif ainsi que le processus qui conduit à la fixation de ceux-ci et au choix du « juste niveau » d'exigence feront l'objet d'une réflexion à part entière dans ce manuel. Nous soulignons seulement ici l'importance de la finalisation de l'entreprise pour le contrôle de gestion (voir exemple ci-dessous).

Exemple : Le marchand de parapluies



Plan d'action : enseigne, promotions, parapluies fantaisie, mode…

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

1. L. Bescos *et al.*, *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien, 1993.

Une représentation désormais courante[1] insiste, au-delà de la notion d'objectif, sur l'importance de deux autres éléments pour le contrôle de gestion : les ressources et les résultats. En fait, dans cette approche, à laquelle nous adhérons dans ce manuel, un responsable se définit par un « champ d'action » dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois éléments :

– les objectifs à atteindre ;
– les ressources mises à sa disposition ;
– les résultats obtenus ;

et qui donnent naissance à trois critères d'évaluation pour le responsable :

– la pertinence (des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs) ;
– l'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) ;
– l'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).

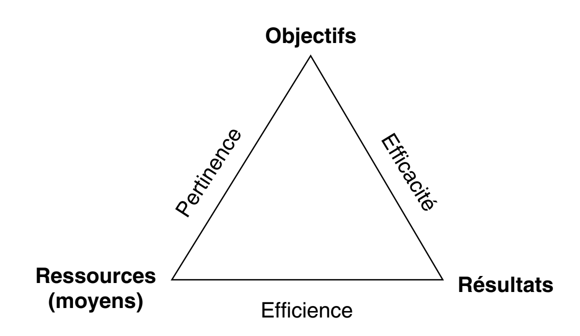


Figure 0.3 : *Le triangle du contrôle de gestion*

3 Des systèmes de contrôles incitatifs

Le contrôle de gestion est destiné à accroître la motivation des responsables et à créer davantage de « convergence des buts »[1] dans les organisations. C'est là une autre composante essentielle du contrôle, déjà présente dans la définition de R.N. Anthony.

En effet, l'entreprise est faite de personnes, dont rien ne nous permet de penser qu'ils vont spontanément chercher à atteindre les objectifs de leur organisation. Pourquoi tout le monde dans l'entreprise voudrait-il déployer des efforts pour avoir 10 % de profit avant impôts pour les actionnaires ? Les comportements des individus vont être plus ou moins convergents avec les objectifs de l'organisation

1. L'expression est de M. Fiol (1991).

et une raison d'être du contrôle de gestion est d'infléchir la route, d'inciter, en particulier les responsables, à aller dans le sens de l'organisation.

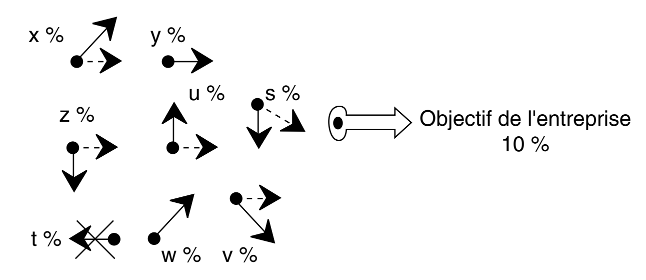


Figure 0.4

Concernant cette dimension incitative du contrôle de gestion, trois points méritent d'être soulignés.

Tout d'abord, le système de contrôle de gestion ne peut jouer son rôle de motivation que s'il est accompagné d'un système de sanction/récompense. Faute de quoi, l'incitation sera bien entendu inopérante. Ce système sanction/récompense peut être de nature financière, mais il peut également reposer sur des éléments de reconnaissance et valorisation professionnelles ou sociales.

Le deuxième point souligne que le problème du contrôle est lié à la nécessité de déléguer ; c'est la délégation qui crée le besoin de contrôle. En conséquence, la question du contrôle, puis le contrôle de gestion naissent et se développent avec la taille croissante des organisations. Une entreprise artisanale monopersonne ou une PME n'ont pas besoin du contrôle de gestion dans sa dimension incitative. S'il n'est pas « fou », le boulanger au coin de ma rue aura des objectifs convergents avec lui-même ; s'il est un peu chanceux, sa femme et son petit nombre d'employés auront les mêmes objectifs que lui. Le contrôle lui suffira donc dans sa dimension de « pilotage ». C'est l'apparition des grandes organisations, au début du XXe siècle, relatée par A. Chandler, qui crée le besoin d'outils empêchant la structure d'éclater. C'est le développement des multinationales, avec leur dispersion géographique et le besoin accru de délégation, qui signe l'essor du contrôle de gestion dans l'après-guerre, vers les années 1950.

Exemple

> Prenons un cas simple qui nous convainc à quel point la délégation est source de contrôle :
> - Quel sera le degré de contrôle exercé par des parents qui donnent 2 €/semaine à leur enfant ? Probablement aucun.
> - Quel sera maintenant le degré de contrôle exercé par les mêmes parents à l'égard du même enfant si on lui donne 100 € en début d'année ?…

Enfin, le troisième et dernier élément à préciser est que le contrôle de gestion, en particulier en tant que système incitatif (mais pas seulement), s'adresse habituellement principalement à l'échelon « intermédiaire » des cadres et des responsables en entreprise. R.N. Anthony a développé, de façon concomitante à sa définition du

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

contrôle de gestion, un schéma présentant une typologie du contrôle. Il distingue ainsi trois niveaux :

– le *contrôle stratégique*, qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence ;
– le *contrôle de gestion*, qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée ;
– enfin, le *contrôle opérationnel*, qui est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé.

En entreprise, la connexion entre les trois niveaux se révèle cruciale. De ce point de vue, le contrôle de gestion a un rôle charnière à jouer pour mettre en cohérence le niveau stratégique, les grandes orientations de l'entreprise, avec les opérations, le « terrain », « ceux qui font ». Le contrôle de gestion est un élément clé pour assurer la mise en relation des deux autres niveaux et le déploiement des objectifs stratégiques dans l'organisation. On peut, à ce propos, insister sur l'intérêt de démarches comme OVAR (Objectifs-Variables d'Action-Responsables) qui seront présentées dans ce manuel, et qui peuvent être garantes de la cohérence des plans d'action entrepris.

Exemple : Contrôle de gestion et objectifs stratégiques

> On a longtemps reproché aux responsables, dans certaines entreprises, de ne pas avoir « connecté » les orientations stratégiques, par exemple vers la satisfaction client, perçue par les dirigeants et stratèges comme une nécessité concurrentielle externe, avec les actions, menées en usine ou sur le terrain. Ainsi, le contrôle de gestion restait principalement focalisé sur les problèmes de coût et peu perméable à de nouveaux critères de performance. En conséquence, dans beaucoup d'entreprises, le contrôle de gestion n'a pas joué ce rôle de mise en relation du stratégique avec l'opérationnel (la mise en œuvre d'une démarche OVAR présentée au chapitre 4, aurait pourtant permis de le réaliser).

En résumé, le système de contrôle peut être décrit comme composé de deux sous-ensembles :

– un système de pilotage, qui met en œuvre les mécanismes clés de la performance et s'appuie en particulier sur des démarches d'apprentissage (« boucle de contrôle », désormais « ouverte » aux informations et impacts externes) et de déploiement des objectifs stratégiques (OVAR par exemple) ;
– un système incitatif, destiné à créer ou renforcer la convergence des buts dans l'entreprise. Le contrôle de gestion conventionnel n'est d'ailleurs pas le seul mécanisme à l'œuvre dans les organisations pour modifier le comportement des individus et les pousser à aller dans le sens des objectifs de l'entreprise. D'autres moyens, d'autres modes de contrôle ont été identifiés dans la littérature. M. Fiol (1991) en particulier a identifié et analysé quatre modes historiques de convergence des buts.

REPÈRES : Les 4 modes historiques de convergence des buts d'après M. Fiol (1991)

Ces quatre modes de convergence des buts, au sens de méthodes dont on dispose pour faire adhérer les membres de l'organisation aux objectifs de l'entreprise, sont apparus chronologiquement dans les organisations et/ou la littérature organisationnelle.

1. Le contrôle par les règlements et procédures

Apparu au début du siècle, il est discernable dans les écrits de F. Taylor et H. Fayol et mis en œuvre dans les usines de Ford ou les organisations qualifiées de « bureaucraties wébériennes ». Il est caractérisé par le développement de manuels qui tentent de décrire les procédures et tout ce qu'il faut faire de façon exhaustive. On comprend bien que la principale limite de ce mode de convergence des buts, outre son caractère profondément mécaniste et potentiellement « déshumanisant », est d'être particulièrement rigide et mal adapté aux situations d'incertitude. En ce sens, c'est un mode qui est peu pertinent pour les cadres, souvent obligés de réagir rapidement face à des situations non prévues, et donc de façon autonome.

2. Le contrôle par les facteurs de satisfaction

Il est fondé sur l'idée de l'École des relations humaines selon laquelle de bonnes conditions de travail, en particulier matérielles et pécuniaires, sont motivantes et incitent les individus à mobiliser leurs efforts. Développée à partir des expériences Hawthorne menées en atelier à la General Electric par E. Mayo, cette École s'est exprimée en particulier dans les années 1930. Toutefois, aucun résultat n'a jamais réellement prouvé le caractère incitatif de l'accroissement des facteurs de satisfaction. Il semble que ceux-ci constituent une condition nécessaire non suffisante, qui ne garantit pas la convergence des objectifs. Le défaut de conditions matérielles minimales se traduit négativement mais il n'a pas été démontré (même avec l'expérience Hawthorne) que leur accroissement généralisé, au-delà d'un certain niveau, créerait une incitation positive. Cette approche est d'ailleurs essentiellement restée théorique.

3. Le contrôle de gestion par les résultats

C'est celui qui nous préoccupe dans cet ouvrage. Né dans les années 1950 et 1960, il repose sur l'idée de délégation de la prise des décisions assortie de ressources, avec établissement d'un contrat qui fixe des objectifs au responsable et prévoit le suivi des résultats pour s'assurer de l'atteinte des objectifs. Fortement instrumentalisé, ce mode de contrôle s'est répandu, dans la pratique, à la plupart des entreprises d'une taille suffisante pour le justifier. De nombreuses critiques cependant se sont élevées à son égard dans les années 1980, qui ont donné lieu à des travaux de recherche et des écoles de pensée prônant le quatrième mode de contrôle. Parmi ces critiques, on trouvait :

– *le caractère mono-critère (financier) des systèmes de mesure et l'approche exclusivement économique du système de motivation*. De nombreux auteurs ont insisté sur le fort risque d'échec d'un tel système de contrôle instrumentalisé s'il n'était pas accompagné d'une culture d'entreprise supportant les outils et donnant « âme » au système ;
– *le caractère inopérant du mode de contrôle lorsque l'on se situe dans un environnement où il faut « faire bien du premier coup ».* Le contrôle par les résultats est un contrôle *a posteriori*, qui répond mal aux besoins des activités de service et, plus récemment, des activités industrielles tertiarisées ou gérées en flux tendus : lorsqu'on mesure les résultats et qu'ils sont mauvais, il est désormais trop tard pour agir ; le « mal est fait ». On reproche donc à ce mode de contrôle de ne pas être anticipateur ;

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

– *liés aux deux points précédents, les risques de dérive du système tiennent à son application à très court terme*. Tardif, réalisé seulement *a posteriori*, le contrôle par les résultats tend à accélérer son rythme et la fréquence de ses *reportings*. Il s'ensuit une vision à très court terme des responsables, les yeux rivés sur les prochains résultats dont dépend leur évolution de carrière, trop pressés et trop mobiles pour intégrer les objectifs et nécessités à plus long terme de l'entreprise (investissements, qualité, etc.).

4. Le contrôle par l'adhésion à des valeurs communes

Ce mode de convergence des buts est anticipateur, puisqu'au lieu de faire du contrôle *a posteriori*, il consiste à sélectionner les individus à travers le recrutement, puis à les inciter, à travers la formation, à se comporter dans le sens attendu par l'organisation. Ce mode de contrôle, vieux comme le monde dans la pratique, tend à renforcer les valeurs déjà intégrées par les membres de l'organisation afin de les amener à agir ou à prendre les décisions de la façon même qu'auraient adoptée leurs dirigeants. C'est un des modes de fonctionnement courant des organisations religieuses, ou des administrations coloniales lorsqu'elles étaient implantées en Afrique ou en Inde, etc. Cependant, la théorisation de cette approche, dans le monde du management, a attendu les années 1980 pour voir le jour. Et, à son tour, ce mode de convergence des buts a laissé entrevoir ses limites.

D'une part, la culture d'entreprise se laisse difficilement instrumentaliser. Les résultats ont été très peu concluants lorsque certaines organisations ont voulu « changer leur culture » comme on changerait de tournevis ou de système informatique… L'adaptation est souvent assez longue et la culture fait souvent preuve d'une grande stabilité.

D'autre part, les critiques ont dénoncé le caractère un peu « manipulateur » de ce type d'approche pour sélectionner des individus ou influencer leur comportement.

Enfin, de façon moins violente mais dans un ordre d'esprit similaire, d'autres ont mentionné la dérive « conformiste » de ce mode de convergence des buts, qui ne laisse aucune place aux individus « hors norme ». Ces auteurs ont souligné le caractère sclérosant d'une organisation trop homogène en termes de valeurs et de comportements. Cela risque, à terme, de se traduire par un manque de créativité et d'innovation.

En pratique, dans la vie des entreprises, comme dans la vie quotidienne, on rencontre toujours un mélange des quatre approches. Il est rare (et souvent peu pérenne) de rencontrer une situation où un seul mode de convergence des buts existe, même si l'un d'entre eux peut prévaloir.

Si on prend l'exemple concret de la vie familiale, on s'aperçoit qu'en général les parents imposent à leurs enfants des règles et procédures, leur procurent des facteurs de satisfaction (matériels et affectifs), les motivent en partie sur des résultats (argent de poche fonction des notes, autorisations de sortie ou autre liées aux résultats scolaires – du genre « si tu as le bac… ») et leur inculquent enfin des valeurs qui sont issues d'une tradition familiale. Il semble que, dans les entreprises comme en famille, le « cocktail » soit un gage de réussite. M. Fiol montre qu'une organisation ne peut pas survivre avec un seul mode de convergence des buts. Le contrôle de gestion par les résultats « sec » a été largement critiqué et ne peut pas perdurer sans un minimum de consensus sur les valeurs constitutives d'un « contrat moral » sous-jacent à la délégation. De la même façon, la culture d'entreprise ne mène à rien si elle n'est pas complétée d'un « sens » et d'une préoccupation des résultats. L'alternance historique de modèles plus économiques (1. et 3.) et plus sociaux (2. et 4.) est également là pour le souligner.

Questions

1. *Comparez les deux significations du terme contrôle (maîtrise et vérification). Quelles en sont, à votre avis, les implications dans la gestion d'une entreprise ?*
2. *Commentez la définition donnée par R.N. Anthony du contrôle.*
3. *Proposez une réflexion sur la différence qui peut exister entre une mission, un but et un objectif.*
4. *Quelles différences faites-vous entre l'efficacité et l'efficience ?*
5. *Quelles sont, à votre avis, les modalités possibles de la délégation ?*
6. *Parmi les quatre modes historiques de convergence des buts présentés, quels sont ceux qui sont, à votre avis, à l'œuvre dans les entreprises et pourquoi ?*

L'essentiel

Le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes et, à ce titre, ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine. Mais c'est aussi un métier avec des qualités spécifiques. Le terme contrôle recouvre deux aspects : la vérification et la maîtrise, dont on retrouve les modalités dans le contrôle de gestion. Mais le contrôleur de gestion, c'est-à-dire celui qui exerce ce métier, n'a pas vocation à se substituer à chaque acteur en tant que responsable de sa gestion.

Le contrôle de gestion repose sur un processus (fixation d'objectifs, planification, budget, mise en œuvre, suivi des réalisations, analyse des résultats, prise d'actions correctives) débutant par la fixation des objectifs que les responsables devront s'appliquer à réaliser. C'est un domaine qui va fonder l'économie des comportements dans l'entreprise, c'est-à-dire la mobilisation des ressources mises à la disposition des responsables pour obtenir les résultats qui vont dans le sens de la réalisation des objectifs. Cela conduit à distinguer l'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) de l'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu). Les acteurs de l'entreprise doivent tendre vers l'efficience tout en créant une convergence des buts par leurs décisions quotidiennes.

L'entreprise fonctionne sur le principe de la délégation qui vient créer le besoin de contrôle pour s'assurer que ce qui doit être fait le soit effectivement. Le contrôle est ainsi analysé sur la base de « niveaux » : contrôle stratégique (qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion (pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivi quotidien à très court terme). Le système de contrôle est donc un système de pilotage qui met en œuvre les mécanismes clés de gestion de la performance et un système incitatif destiné à créer la convergence des buts dans l'entreprise.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

PREMIÈRE PARTIE

CONTRÔLE DE GESTION ET STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

Le contrôle de gestion repose sur des structures et des responsabilités déléguées. Traditionnellement, depuis son apparition, le contrôle de gestion « régit » les relations entre un supérieur et un subordonné, et s'applique donc à la structure organisationnelle verticale classique des entreprises. Les principes fondateurs du contrôle de gestion et de la *responsability accounting* se comprennent généralement dans une logique hiérarchique verticale : *principe de délégation* qui octroie au subordonné latitude et pouvoir décisionnels assortis de ressources (moyens), en contrepartie de son engagement à atteindre des objectifs négociés avec son supérieur ; *principe de contrôlabilité* qui « garantit » au subordonné mandaté qu'il ne sera évalué par son supérieur que sur les éléments dont il a la maîtrise ; *principe « gigogne » de responsabilité* qui matérialise précisément « l'emboîtement » des différents niveaux hiérarchiques dans la structure.

Cependant, petit à petit, en particulier dans les vingt dernières années, les structures des entreprises ont évolué pour permettre à celles-ci de répondre aux défis nouveaux de la concurrence et à la nécessité de gérer la performance par une meilleure coordination horizontale. Les principes du contrôle de gestion traditionnel se voient ainsi partiellement remis en cause ou doivent du moins s'adapter aux besoins du management de la performance. La responsabilité « individuelle » des centres se mue en responsabilité partagée, parfois collective, contraire à l'autonomie de chaque centre. Les critères exclusivement financiers et économiques de la performance sont complétés par des critères plus qualitatifs et à plus long terme,

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

en particulier concernant les délais et la qualité. Les structures verticales se transforment ou se doublent de structures transversales, décloisonnées, horizontales ; la gestion de la performance, au-delà de la traditionnelle gestion de la relation hiérarchique, devient gestion des processus ou gestion par projets.

Ce sont cette évolution et ses racines que se propose de présenter cette première partie. Dans un premier temps, les deux premiers chapitres décrivent la structure organisationnelle verticale sur laquelle repose traditionnellement le contrôle de gestion, explicitent la notion de centre de responsabilité et les principes associés, montrent la portée de ceux-ci, et enfin étudient la vision « classique » des échanges entre centres de responsabilité à travers l'instauration de prix de cession interne. Dans un second temps, les troisième et quatrième chapitres introduisent une approche nouvelle et complémentaire des responsabilités et des structures, en explicitant les principaux enjeux du management des processus et de la gestion par projets.

1 LES CENTRES DE RESPONSABILITÉ

Qu'est-ce qu'un centre de responsabilité ? Un centre de responsabilité peut être défini comme un sous-ensemble de l'entreprise, correspondant à la structure, au « découpage » défini pour celle-ci et :

– possédant une délégation réelle d'autorité, assortie de moyens humains, financiers, matériels… ;
– pour atteindre des objectifs quantifiés et datés ;
– dont on procède à un suivi périodique à travers un contrôle budgétaire, un *reporting,* des rapports spécifiques.

Section 1 ■ Les principes fondamentaux : responsabilité, exhaustivité, contrôlabilité

Section 2 ■ Les centres de responsabilité

Section 3 ■ La cohérence du système de contrôle de gestion

Section 4 ■ Les critères financiers d'évaluation de la performance

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Section 1 LES PRINCIPES FONDAMENTAUX : RESPONSABILITÉ, EXHAUSTIVITÉ, CONTRÔLABILITÉ

L'idée sur laquelle reposent les centres de responsabilité est que la délégation d'autorité va responsabiliser et motiver davantage les hommes – en particulier les cadres et la maîtrise – au sein de l'entreprise. De cette motivation accrue (chapitre 8) vont découler en principe à la fois une plus grande efficacité économique et une plus grande satisfaction des individus. L'idée est donc de s'appuyer sur « l'humain » et sa satisfaction, non seulement à des fins philanthropiques mais aussi économiques. En particulier, la délégation d'autorité permet de situer la prise de décision « au plus près », sur le terrain ; d'une part, cela raccourcit les temps de réponse et d'autre part, c'est là que sont rassemblées les « réelles » compétences opérationnelles.

Les risques cependant de cette approche, sur lesquels nous reviendrons plus largement, sont d'exacerber les intérêts individuels de chaque centre, qui peuvent finir par primer, ou par s'appliquer de façon subjective lorsqu'il existe des échanges entre centres de responsabilité et que ceux-ci sont interdépendants entre eux. Il est essentiel que la structure et la délégation soient bâties *de façon à ce que, pour chaque centre de responsabilité, une « bonne décision » du point de vue du gestionnaire soit aussi une « bonne décision » du point de vue de l'entreprise*. Quant à la question des interdépendances et échanges entre centres de responsabilité, elle est appréhendée par la théorie classique du contrôle de gestion à travers l'instauration de prix de cession internes (chapitre 2).

Revenons aux principes fondamentaux qui gouvernent la mise en place d'une structure en centres de responsabilité.

1 Le principe « gigogne » de responsabilité

Celui-ci insiste d'une part sur le caractère « emboîté » de la délégation (un manager reçoit une délégation de son supérieur et délègue à son tour à ses subordonnés), et d'autre part sur les « droits et devoirs » qui alimentent le « contrat délégataire ». Ainsi, un manager délègue l'autorité nécessaire à un collaborateur pour atteindre un objectif, son collaborateur devient alors responsable – et comptable (*accountable for*) – devant lui, tandis que lui-même reste responsable devant sa propre hiérarchie. La délégation implique le contrôle, la responsabilité implique le « compte rendu ». Par ailleurs, la délégation d'autorité, loin de signifier la délégation de toute responsabilité, est même le contraire de la « fuite des responsabilités » : la responsabilité reste au sommet, elle se démultiplie au lieu de « se passer comme un témoin ».

2 Le principe de contrôlabilité

C'est un principe de « justice » et de « faisabilité » : la mesure de performance d'un centre de responsabilité doit porter sur, et uniquement sur, les éléments principalement maîtrisés par ce centre. Cela signifie en particulier que la définition de l'objectif ou des objectifs du centre doit être fonction des possibilités d'action de celui-ci, que l'objectif doit inclure tous les éléments de coûts/chiffres d'affaires/actifs/autres critères de performance sur lesquels son action est prépondérante, mais exclure ou neutraliser en retour les éléments sur lesquels d'autres centres de responsabilité ou des variables exogènes ont une action prépondérante. Ce principe, si simple à énoncer qu'il en paraît trivial, est cependant souvent difficile à respecter dans la pratique, en particulier en cas de résultat collectif et de responsabilité « partagée » entre plusieurs centres.

La contrôlabilité n'est en effet jamais totale, et le « caractère prépondérant » de l'action est souvent très subjectif. De plus, l'évolution des dernières décennies, dans de nombreux secteurs, a été marquée par une performance construite de plus en plus de façon collective et partagée ; les organisations matricielles se sont répandues, et elles sont le signe d'une interdépendance très forte des différentes fonctions de l'entreprise : par exemple, comment, dans l'automobile, dissocier une performance aux Achats, à l'Ingéniérie et dans les Régions commerciales en matière de réussite d'un nouveau Programme ou d'un nouveau véhicule ?

L'incertitude des marchés, des devises, de la situation concurrentielle a aussi beaucoup pesé sur ce principe simple de contrôlabilité : comment réaliser des prévisions fiables dans un univers turbulent ? Comment évaluer les responsables en fin d'année sur des objectifs fixés 16 à 12 mois plutôt, et qui ont été « percutés » par des événements non prévisibles ?

Pourtant, dans les dernières années, les managers ont très largement accepté d'endosser le risque associé aux résultats et aux événements non prévisibles. Face aux promesses faites aux différents *stakeholders* et en particulier aux actionnaires, on note plutôt un renforcement de la culture du résultat et de la responsabilité individuelle, un accroissement de la mesure de la contribution individuelle des responsables à un résultat collectif et à une performance économique et sociale. Les managers ont endossé une partie du risque, faisant parfois fi du principe de contrôlabilité. Des recherches récentes s'interrogent sur ces phénomènes et tentent de comprendre pourquoi les managers ont accepté d'assumer cela, et comment ils s'accommodent de cette faible contrôlabilité.

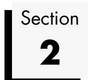
3 Le principe d'exhaustivité

Moins « fondamental » que les notions de délégation, responsabilité, contrôlabilité, ce principe est néanmoins important à respecter en pratique. Il consiste à s'assurer que, au niveau des résultats comptables et critères financiers de performance, chaque poste du bilan et du compte de résultat est affecté à un centre de responsa-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

bilité au minimum. Les mesures financières de performance, à travers les deux principaux états financiers de l'entreprise, sont en effet des mesures synthétiques, des « filtres » qui tôt au tard vont immanquablement révéler d'éventuelles lacunes de gestion. Au moins un manager doit être « en charge » (accountable) de chaque critère financier, et la « somme » aboutit au compte de résultat et au bilan. On minimise ainsi le risque de voir un critère se dégrader au profit d'un autre au point de menacer tout à coup l'entreprise. En termes estudiantins, ce principe refuse les « impasses ».

L'énoncé de tels principes, et en particulier du dernier, nous conduit à préciser les différents types de centres de responsabilité qui peuvent exister, ainsi que leur nature, étroitement liée aux éléments (financiers et économiques) effectivement maîtrisés par le centre.



LES CENTRES DE RESPONSABILITÉ

On peut – un peu abusivement – simplifier la situation en décrivant la nature des centres de responsabilité comme « calquée » sur un modèle comptable amélioré. Ainsi, si l'on visualise un compte de résultat :

Compte de résultat

Coûts	Produits
bottom-line ⇨ **Résultat**	

On peut dire que les centres de responsabilité n'ayant une action (prépondérante) que sur des éléments situés au débit sont des *centres de coûts*, tandis que ceux dont le levier est essentiellement au crédit sont des *centres de revenus*. Les *centres de profit*, eux, maîtrisent à la fois des éléments de coûts et de chiffre d'affaires, en principe l'intégralité du compte de résultat ; leur objectif est avant tout une marge, un résultat, une *bottom-line*. C'est avec ce type de centre de responsabilité qu'apparaît vraiment la notion de délégation, puisque le responsable est libre de gérer la façon de « faire sa marge ». Enfin, la maîtrise supplémentaire d'éléments d'actifs, et donc une influence, même très partielle, sur le bilan, transforme un centre de profit en *centre d'investissement.*

Bilan

Actif	**Passif**
Immobilisations	
et/ou	
Stocks	
et/ou	
Créances	

Il est nécessaire, pour un centre de responsabilité, d'être au préalable centre de profit pour pouvoir prétendre à être centre d'investissement. La maîtrise d'élé-

ments d'actif (en général des stocks, des investissements en immobilisations ou encore des créances clients) ou même de passif (dettes fournisseurs) ne suffit pas à être centre d'investissement. L'objectif de celui-ci est en effet formulé comme un B/A (bénéfice sur actif immobilisé) qui induit une notion de rentabilité des capitaux investis pour les actionnaires : il présuppose la maîtrise d'un profit. Le PDG ou directeur général de l'entreprise est, *in fine* et par excellence, responsable du centre d'investissement qu'est la société. Il est même en général le seul qui maîtrise la totalité du bilan, y compris sa partie « ressources » au passif. On peut par contre souligner que les services de la direction générale, en tant que générateurs de coûts essentiellement fixes, représentent un centre de coûts (que nous qualifierons plus loin de centre de coûts discrétionnaires).

Revenons à présent à chacun des types de centres de responsabilité.

1 Les centres de coûts

Les centres de coût qui, par délégation d'autorité, ne peuvent maîtriser que des coûts, peuvent être scindés en deux catégories : les centres de coûts productifs et les centres de coûts discrétionnaires. Ils sont discernables par le degré de fiabilité avec lequel on peut établir une relation entre les coûts engagés et une mesure d'*output*, c'est-à-dire de « production » du centre de responsabilité.

1.1 Les centres de coûts productifs

Ils ont en général une relation directe avec le processus de « production » principal et leurs coûts peuvent être estimés sans trop d'ambiguïté par rapport à un « volume de production ». On trouve principalement dans cette catégorie les usines, ateliers, divisions de fabrication dont les objectifs se résument à un volume à produire, un niveau de qualité à respecter ou améliorer et un coût total à ne pas dépasser (lui-même fonction du volume car on connaît en général le coût standard unitaire). Les instruments de contrôle de gestion et critères de performance associés sont classiques : coûts standard, budgets flexibles, calcul et analyse d'écarts sur prix et rendement, ainsi que mesures de quantité et qualité produites.

1.2 Les centres de coûts discrétionnaires

Ces centres, au contraire, ne permettent pas ou difficilement d'établir une relation entre le niveau des coûts et la mesure de leur « prestation ». Un jugement, le plus souvent celui, discrétionnaire, du management, décide en conséquence du niveau de coûts qui sera engagé dans les activités de ce centre. L'origine de la difficulté peut tenir soit à la prestation même du centre, qu'on a du mal à évaluer quantitativement, soit à la relation de cause à effet mal établie : on ne sait pas ce que « rapporte » un euro de coût supplémentaire. C'est le cas de toutes les activités

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

de support, de plus en plus nombreuses dans les entreprises, telles que l'informatique, les ressources humaines, la comptabilité-contrôle-finance, le juridique, la communication et le marketing, la qualité… et même la direction générale (services) ! De tels services se caractérisent, outre par un coût total, par des tâches ou activités à accomplir, récurrentes ou ponctuelles. Ils ont des objectifs de service ou de support liés à l'existence de clients internes et/ou à leur cohérence avec la stratégie de l'entreprise. Les centres de coûts discrétionnaires donnent lieu à des problèmes spécifiques de contrôle et d'évaluation. On réalise souvent un budget et un suivi soit des coûts de fonctionnement seulement, soit par projet (mission) spécifique, soit encore à partir d'une méthodologie base zéro.

2 Les centres de revenus

Les centres de revenus qui, par délégation, n'ont une maîtrise principale que du chiffre d'affaires ou des volumes de vente qu'ils génèrent, sont assez rares. Ils correspondent par exemple à des forces de vente peu autonomes et entièrement « intégrées » (par contre, les filiales ou divisions commerciales ou de distribution seront en général des centres de profit). Leur « coût de fonctionnement » est établi à l'avance et, sans latitude pour « jouer dessus », ils doivent atteindre une performance en volume vendu ou chiffre d'affaires réalisé, éventuellement complété de « quotas » correspondant à un mix clients ou un mix produits. Ils ne sont ni maîtres, ni responsables de la rentabilité des produits (ni clients) mais doivent en conséquence vendre une proportion préétablie dans chaque catégorie.

3 Les centres de profit

Comme on l'a dit, ils correspondent au premier niveau de réelles délégation et autonomie. C'est à ce niveau que commencent à apparaître des arbitrages et des décisions pour anticiper les conséquences organisationnelles, sur les coûts, des évolutions de marché (et du chiffre d'affaires) et tenter d'agir prioritairement au niveau commercial ou au niveau de la réduction des coûts. Ce sont par exemple des directions, des divisions, ou encore des succursales, qui comportent à la fois de la fabrication et de la commercialisation, ou de la commercialisation seule mais en situation d'autonomie pour gérer les produits, les marchés, les clients. L'objectif, souvent qualifié de *bottom-line*, peut être toute forme de marge ou de résultat (contribution, résultat net, excédent brut d'exploitation, etc.) le plus approprié par rapport aux éléments maîtrisés par le centre. Le contrôle de gestion s'opère alors par rapport au compte de résultat du centre de responsabilité et repose aussi sur les coûts standard et/ou les prix de cession interne qui auront été préalablement définis. On note actuellement une propension grandissante à transformer le plus grand nombre d'entités en centres de profit, responsabilisés sur leur *botton-lin*e. Beaucoup d'entreprises se sont réorganisées pour accroître ce niveau de responsabilisation.

4 Les centres d'investissement

Ce sont des centres de profit qui maîtrisent de plus des actifs économiques. Cela est rarement le cas « en dessous » du niveau d'une division produits (ou division industrielle) ou d'une filiale (produits ou géographique, par exemple). Deux principaux critères de performance financière sont en général utilisés pour les centres d'investissement : le ROI (*return on investment*) ou retour sur investissement, qui correspond au taux de rentabilité des actifs utilisés (le taux réel sera comparé au taux attendu), ou le bénéfice résiduel, qui est une mesure du profit prenant en compte le coût de financement des actifs utilisés.

$$\text{ROI} = \frac{\text{B}}{\text{A}} = \frac{\text{Bénéfice}}{\text{Actifs employés}} = k\ \%$$

Le taux réel k % sera comparé au taux attendu par les actionnaires, de k_1 % par exemple.

$$\text{Bénéfice résiduel} = \text{Bénéfice} - [k'\ \% \times \text{Actifs employés}],$$

où k' % est le coût de financement des actifs employés en général sensiblement équivalent au taux de rentabilité k_1 % attendu des actionnaires.

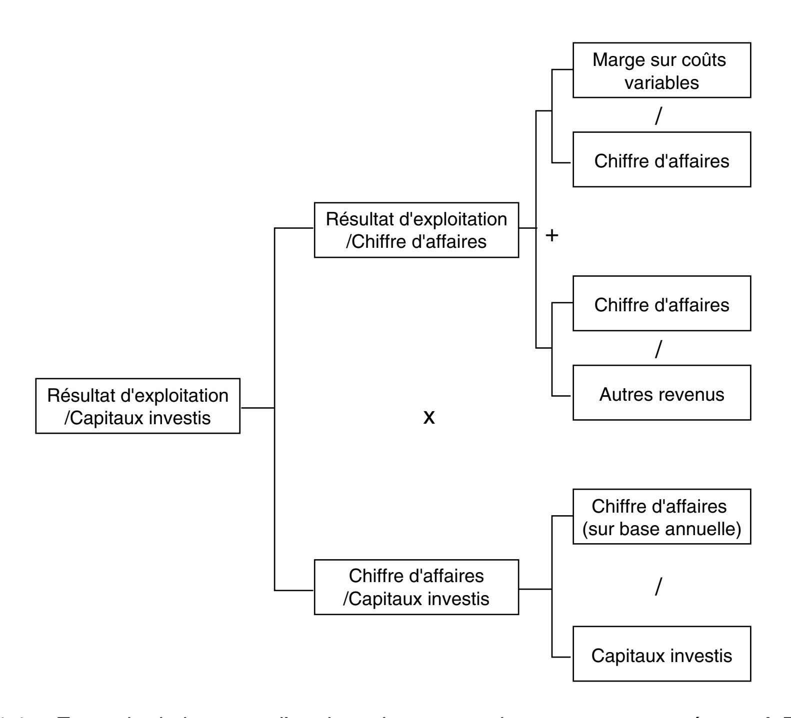


Figure 1.1 – *Exemple de la trame d'analyse du* return on investment *proposée par A.P. Sloan chez Dupont de Nemours dans les années 1920 (pyramide des ratios)*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Dans les deux cas, il suffit, à des fins de contrôle de gestion, de compléter les outils mentionnés à propos des centres de profit par un bilan indiquant les actifs (nets) maîtrisés par le centre. Cette technique et cette manière de voir ont été développées chez Dupont de Nemours dans les années 1920 avant de devenir une référence incontournable du contrôle de gestion. La notion Bénéfice (ou résultat d'exploitation)/Capitaux investis donne lieu à une analyse plus détaillée qualifiée de « pyramide des ratios » et destinée à approfondir les déterminants de ce ratio B/A.

Section 3 LA COHÉRENCE DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION

Après avoir présenté la nature des différents types de centres de responsabilité, il faut insister sur les pièges qui guettent l'organisation lorsqu'elle met en place une structure en centres de responsabilité et un système de contrôle de gestion. Ces « pièges » sont le plus souvent liés au manque de cohérence ou au manque d'une vision globale, d'une approche intégratrice de l'organisation et de ses implications. En particulier, lorsqu'on définit des centres de responsabilité, leur nature et leurs objectifs, ceux-ci doivent être impérativement cohérents avec :

– *le champ d'action*, l'autorité déléguée au centre en question,
– *les critères d'évaluation* de la performance définis pour le centre,
– *les règles* qui gouvernent les achats et transactions internes à l'entreprise et les prix de cession internes déterminés (chapitre 2).

Ainsi, pour chaque centre de responsabilité, il faudra, lors de la mise en place ou de la rénovation du système de contrôle de gestion, réfléchir précisément et énoncer clairement toutes les composantes qui vont de pair avec la nature du centre de responsabilité en question : sa mission, ses objectifs et les éléments dont il a réellement la maîtrise, sur lesquels il possède réellement une autorité déléguée. L'évaluation des performances du centre de responsabilité doit alors absolument être en cohérence avec ces points.

Exemples

• *Un service de transport* aura par exemple pour mission de livrer à temps la marchandise. Ses objectifs seront formulés selon trois critères de délai, coût, sécurité, dont il a en principe la totale maîtrise ; par contre il n'aura peut-être pas la maîtrise de ses investissements, ni du renouvellement de la flotte. Ce sera alors un « pur » centre de coût, sans objectif de rentabilité. Les critères de performance devront correspondre aux trois objectifs définis, compte tenu des moyens (flotte) mis à disposition. Si sa responsabilité est élargie à la gestion de la flotte de camions (investissements, renouvellement…), la délégation sera non seulement mieux assurée sur les trois objectifs coût-délai-sécurité mais étendue à des éléments d'actif. Le centre de coût pourra être évalué, outre les délais et la sécurité, sur un « coût résiduel », après financement des actifs maîtrisés.

• *Un service informatique* pourra présenter des caractéristiques similaires et, de la même façon, être un centre de coût maîtrisant des éléments d'actif – ou non – avec pour

objectifs et critères d'évaluation de la performance le coût, la qualité du service rendu (satisfaction des utilisateurs internes), la fiabilité/sécurité des données. Une alternative pourra cependant se présenter si le service informatique est « mis en concurrence » avec des prestataires extérieurs et/ou si l'on considère qu'il doit dégager une rentabilité suffisante pour subsister. L'objectif de coût se mue alors en objectif de rentabilité, l'objectif de qualité devient secondaire (rivé à l'objectif de rentabilité dont il constitue un moyen) et le service informatique doit explicitement devenir centre de profit, voire d'investissement. On s'autorise à le condamner, à le voir disparaître au profit d'une activité externalisée (sous-traitée) si sa rentabilité n'est pas suffisante. Intervient là une décision « stratégique » concernant la mission, la vocation et l'importance accordée au service. Une fonction « stratégique » ne pouvant pas être sous-traitée (la question peut se poser de la même façon pour un service transport) restera intégrée, dans une logique de coût-qualité.

De façon générale, *le choix entre faire d'un centre de responsabilité un centre de coût, un centre de profit ou un centre d'investissement* peut relever en partie d'une décision « politique » d'accroître ou non la délégation accordée au centre en question et de lui offrir un statut plus ou moins autonome, plus ou moins directement contributif à la rentabilité de l'entreprise. Néanmoins, il faut souligner – certaines pratiques en entreprise ont tendance à l'oublier – que l'existence d'un centre de profit ne se justifie et ne présente en théorie aucun revers que si deux conditions sont réunies :

– il existe une possibilité de référence à un marché (concurrence externe) et la relation d'achat interne peut être considérée comme une « réelle » relation client-fournisseur, où chacun est libre de négocier avec des partenaires externes ;
– les responsables ont la maîtrise de l'ensemble du résultat sur lequel ils sont évalués.

Les avantages sont ceux d'une plus grande responsabilisation, d'une délégation mieux réalisée grâce à davantage d'autonomie et enfin d'une intégration plus « directe » de l'objectif général de profit de la part des responsables. Par contre, établir des centres de profit sans se placer dans une logique de marché, avec les objectifs et critères d'évaluation correspondant, peut aboutir à des aberrations organisationnelles et pertes de motivation importantes. Instaurer un centre de coût se justifie bien mieux dans une logique « intégrée », sans référence au marché. Ce sera, dans un tel cas, moins factice qu'instaurer un centre de profit qui n'en est pas réellement un et n'en a pas les moyens délégataires. Le meilleur contre-exemple est sans doute celui d'usines qui, pour des raisons historiques ou « politiques », sont étiquetées centres de profit, alors qu'elles ne maîtrisent absolument pas leurs volumes de production et sont totalement dépendantes de l'aval (les divisions commerciales) en matière de ventes : 100 % de leurs pseudo-ventes sont réalisées en interne, sans possibilité pour elles d'aller fournir d'autres commerciaux. On imagine mal en effet les usines d'un groupe approvisionnant les divisions commerciales d'un concurrent. Qui plus est, dans de tels cas, les divisions commerciales n'ont même souvent pas la possibilité de s'approvisionner ailleurs qu'au sein du groupe ; tout au plus peuvent-elles faire jouer la concurrence entre usines d'un même groupe, si certaines fabriquent des produits similaires. Le même type de question doit être posé pour des services achats ou approvisionnement, afin de connaître leur

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

autonomie réelle et les règles d'achat interne avant de déterminer leur statut (centre de coûts ou de profit).

L'aspect important souligné ici est la nécessaire *cohérence entre la nature définie du centre de responsabilité, son réel degré d'autonomie et pouvoir de décision et les critères d'évaluation de sa performance*. Il existe sans nul doute une certaine latitude pour transformer un même centre de responsabilité en centre de coût, de profit ou d'investissement, selon sa taille, son importance pour l'entreprise et ce que la direction générale peut attendre d'un tel centre. Par exemple, une force commerciale peut aussi bien, en théorie, être un centre de revenus, dont on attend un volume et un chiffre d'affaires et auquel on édicte des règles concernant le mix produits, le mix clients ou encore les délais de paiement accordés aux clients, qu'un centre de profit, voire d'investissement, s'il est responsabilisé globalement sur le crédit-client et évalué par un Bénéfice/Actif (le montant moyen du crédit-client constituant l'actif immobilisé par ce centre). Dans le premier cas, on est proche d'un modèle de contrôle de gestion par les règlements et procédures, peu délégateur mais efficace dès lors qu'il est énoncé clairement et que l'on considère une « prise en main », des règles et une coordination centrale nécessaires. Dans le second cas, on exerce plutôt un contrôle « par les résultats » sur le commercial, en jouant sur la décentralisation, l'adaptabilité « au terrain » des décisions (en matière de crédit-client, par exemple) et sur une intégration par les vendeurs des objectifs de l'entreprise. Certains argumentent cependant qu'il est parfois difficile de motiver une force de vente sur un critère aussi complexe que le B/A, critère agrégé résultant de plusieurs objectifs contradictoires, alors que fondamentalement l'acte de vente nécessite enthousiasme et détermination. Quelle que soit l'option retenue, contingente de la situation de l'entreprise et de sa stratégie, il est essentiel du point de vue du contrôle de gestion de ne pas rester « dans le vague » et, en explicitant la nature du centre de responsabilité, d'assurer la cohérence de celle-ci avec les objectifs fixés, la délégation accordée (règles internes ou organisationnelles imposées) et les indicateurs retenus pour évaluer la performance.

Ce respect passe entre autres, dans le souci d'une évaluation économique de la performance équitable et motivante, par *des différences très sensibles avec les approches comptables*. Celles-ci concernent en particulier *l'allocation des frais généraux* qui, n'étant pas réalisée aux mêmes fins, ne suit pas les mêmes principes. Du point de vue du contrôle de gestion et du respect du principe de contrôlabilité dans l'évaluation des performances, il est essentiel de ne pas allouer à un centre de responsabilité des coûts qui correspondent à des prestations internes non refusables (le traitement administratif de la paie, par exemple, ou encore le loyer du siège, le personnel des services comptables ou de direction générale, etc.). Seuls peuvent être alloués des coûts dont au moins le volume – si ce n'est le montant unitaire – peut être maîtrisé par le centre de responsabilité « acheteur ». Par ailleurs, on cherchera systématiquement à allouer à un centre les coûts directement liés à ce centre au lieu de les répartir selon des clés de répartition souvent arbitraires, comme on peut être tenté de le faire à des fins d'allocation des coûts aux produits.

Une deuxième différence notable concerne *le statut d'un certain nombre de services du siège*, et en particulier de tout ce qui relève de l'administration-comptabi-

lité ou de la direction générale. La direction générale représente un exemple un peu unique puisqu'elle doit être considérée à deux niveaux :

– *au niveau du service*, il s'agit d'un centre de coût très largement discrétionnaire (la direction générale auto-fixe les budgets de ses services), qui doit gérer un certain nombre d'activités administratives et de communication ;
– *au niveau du directeur général* même, c'est avant tout le centre d'investissement « par excellence » puisque le directeur général dirige, prend ou est responsable *in fine* de toutes les décisions qui engagent l'entreprise en matière commerciale, de production, d'investissements ; de plus, il est le seul – parfois avec les conseils d'un membre de la direction financière – à être responsable des décisions concernant le financement de l'entreprise, son endettement, sa gestion des capitaux propres, bref du passif du bilan. À ce titre, il est le principal centre d'investissement de la société.

A contrario, la direction administrative et comptable n'a pas la maîtrise des emprunts et n'est pas non plus responsable de la « consommation » de ressources financières de l'entreprise. Elle n'est donc absolument pas un centre d'investissement mais un pur centre de coût, productif dans ses activités « administratives » et plus discrétionnaire dans ses activités « stratégiques » ou de communication.

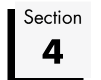
La question de la répartition des charges financières, enfin, est un troisième élément sur lequel le thème de l'évaluation de la performance des centres de responsabilité peut amener à se pencher. Les charges financières sont en réalité provoquées par les besoins en « consommation financière » (financement des actifs employés) des divers centres de responsabilité ; ceux-ci ne sont pas responsables d'éventuels dérapages de taux ou d'un coût unitaire du financement plus élevé que prévu[1], mais ils doivent par contre prévoir et maîtriser les ressources financières dont ils auront besoin. Ce contrôle peut s'opérer, pour un centre d'investissement, à travers le suivi du B/A ou du bénéfice résiduel et, pour un centre de coût maîtrisant des éléments d'actif, à travers une forme de coût « résiduel » c'est-à-dire incluant un coût financier égal à [k % $\times$ actifs employés]. k % est en quelque sorte un taux « facturé » par la direction générale – dans son rôle de « banque centrale » – en fonction du coût prévisionnel pondéré des capitaux et sources de financement de l'entreprise. C'est bien au niveau des activités opérationnelles que doit se trouver l'incitation à maîtriser les charges financières.

Nous avons souligné dans cette section à quel point est importante la cohérence, dans la mise en œuvre d'un contrôle de gestion décentralisé, entre la définition de la nature des centres de responsabilité, l'autorité déléguée aux centres en question et les critères d'évaluation de la performance de ceux-ci. En début de section, nous avons aussi mentionné qu'une évaluation équitable de la performance doit aller de pair avec l'instauration cohérente de règles gouvernant les achats et transactions

1. Sauf si, en raison de mauvaises prévisions de leur part, il a fallu faire appel à des ressources à court terme plus chères : découvert, emprunt à court terme…

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

internes à l'entreprise. La détermination des prix de cession internes doit enfin répondre à la même logique : tantôt une logique de marché entre centres de profit, tantôt une logique intégrée avec l'existence de centres de coûts. Cet aspect essentiel mérite à lui seul davantage de développements qui seront entrepris au chapitre suivant, entièrement consacré à la question de la mise en place de prix de cession interne.



LES CRITÈRES FINANCIERS D'ÉVALUATION DE LA PERFORMANCE

On ne peut aborder un tel chapitre sur les centres de responsabilité, structure organisationnelle traditionnelle sur laquelle repose le contrôle de gestion par les résultats, sans évoquer les critères financiers d'évaluation de la performance et réfléchir à leur nature. Le traditionnel ROI (*return on investment*) ou B/A des années 1980 a laissé la précédence à l'EVA (*economic value added*) dans les années 1990 et 2000. Il s'agit d'un « bénéfice résiduel modernisé » et qui tente de mesurer une création de valeur économique. Au-delà des pièges calculatoires sous-jacents au B/A et des différences « techniques » entre ROI et EVA, dont nous mentionnerons les grandes lignes, nous réfléchirons dans cette section sur les avantages et les dangers d'une évaluation des performances monocritère, concentrée sur un objectif agrégé, synthétique et, de plus, strictement financier.

1 Le mode de calcul du B/A

Le B/A présente un certain nombre de dangers et peut recouvrir de réelles différences de mode de calcul, tant au niveau du bénéfice que de l'actif. Pour offrir une synthèse des principales questions à se poser, concernant le calcul du bénéfice du centre de responsabilité concerné, il faut s'interroger sur :

– *la répartition des coûts du siège*, pour s'assurer, conformément aux aspects développés dans la section 3, que rien ne va à l'encontre du principe de contrôlabilité en matière de mesure des performances ;
– *les méthodes comptables utilisées,* concernant les amortissements, la valorisation des stocks, etc ;
– *les prix de cession interne* qui ont prévalu au calcul du bénéfice de chacune des parties, lors d'échanges internes entre centres de responsabilité, et qui ont une influence prépondérante sur le niveau de chiffre d'affaires d'un des deux centres et le niveau de coût de l'autre (chapitre 2) ;

Concernant la mesure de l'actif, de nouvelles questions méritent aussi réflexion :

– L'actif doit-il être mesuré en valeur nette, valeur brute ou valeur de remplacement ? *La valeur nette* reste très largement l'approche la plus utilisée bien qu'elle présente un danger, en faisant apparaître à tort que les performances sont

plus élevées en l'absence de nouveaux investissements. Les actifs « anciens », davantage amortis, représentent en effet une faible valeur en actif net, et « gonflent » le B/A tandis que de nouveaux investissements se traduisent par un alourdissement très sensible de l'actif, qui pénalise ainsi le B/A. Cette méthode a pour inconvénient d'inciter les responsables, évalués à court terme sur le B/A, à ne pas investir. La valeur brute au contraire présente le travers opposé en incitant à investir à tout venant, et en espérant ainsi augmenter le bénéfice – à travers la productivité, par exemple – sans jamais voir l'actif croître. « Imprudente », la valeur brute est de fait écartée par les entreprises car elle est par ailleurs éloignée de la valeur économique « réelle » des actifs. De ce dernier point de vue, la valeur de remplacement constituerait sans doute la meilleure alternative mais elle n'est que très rarement utilisée en raison de son caractère « subjectif ».

– À quel moment l'actif doit-il être mesuré ? Un actif mesuré à un instant précis, par exemple en fin d'exercice, incite le responsable à diminuer momentanément son actif de façon artificielle au moment de la mesure, par exemple à la clôture. « L'idéal » serait donc un actif moyen « en continu », reflet de *la détention d'actif moyen pendant toute la période*. En l'absence de celui-ci, une mesure moyenne $\frac{\text{(actif net début période + actif net fin période)}}{2}$ ou, mieux encore, mensualisé, est un moindre mal.

– Quelle « partie » de l'actif faut-il considérer ? C'est *un actif net des ressources à court terme*, supportées et négociées par le centre de responsabilité dont on mesure le B/A qui doit être pris en compte. Il mesure l'actif (et donc l'argent) immobilisé par le centre en question sous forme d'immobilisations, de stocks, délais de paiement client… mais aussi les éléments de passif à court terme (donc les ressources financières) dégagés par ce centre : le crédit fournisseurs est un exemple où la négociation des délais de paiement fournisseurs par les achats est essentielle.

2 Du B/A ou ROI à la création de valeur et l'EVA

Dans les années 1990, le ROI (ou B/A, bénéfice opérationnel sur actifs nets) a été vivement critiqué pour un panel de raisons. Il faut d'abord souligner que, psychologiquement et culturellement, certaines personnes peuvent être très réticentes à l'égard des ratios. Il s'agit de données abstraites, peu parlantes, ne renvoyant à aucune possibilité d'action concrète. Le ratio se prête particulièrement à la « manipulation », car il masque les réalités en les agrégeant.

Le ROI a aussi été accusé d'induire une forte « myopie » ou biais en faveur du court terme lorsqu'il est utilisé comme critère de performance des responsables. Les projets de long terme sont handicapés, car le ROI suscite chez les responsables une tendance à ne pas investir pour ne pas dégrader l'indicateur sur lequel ils sont évalués : ce « *short termism* » est renforcé par la rotation rapide des responsables sur leurs postes, car ils n'auront pas à gérer eux-mêmes les conséquences du sous

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

investissement quelques années plus tard, c'est leur successeur qui sera confronté à une situation difficile où les investissements nécessaires n'auront pas été réalisés, obérant le long terme de l'entreprise.

Un mouvement vers « la création de valeur » pour l'actionnaire a fait jour et la volonté de responsabiliser les managers sur celle-ci a grandi dans de nombreuses entreprises. Stern Stewart a proposé d'utiliser et mis en place à travers sa structure de conseil l'EVA (*economic value added*) pour mesurer la création de valeur par les centres de profit/d'investissement.

Exemple de différence entre l'EVA et le bénéfice opérationnel

	Société A	*Société B*
CA	1 000	1 000
Bénéfice opérationnel	150	120
Bénéfice/CA	**15 %**	**12 %**
Actifs nets utilisés	2 000	1 200
Coût du capital (taux)	9 %	9 %
Coût du capital (montant)	180	108
EVA	**– 30**	**12**

L'EVA est une forme de bénéfice résiduel modernisé, c'est-à-dire un bénéfice opérationnel dont on déduit les frais financiers liés à l'immobilisation des actifs nets : on applique un taux correspondant au coût du capital.

EVA = Bénéfice opérationnel – Coût du capital (en %) X Actifs nets

2.1 Des redressements comptables pour être au plus près de la valeur économique

Par rapport au bénéfice résiduel, inventé historiquement il y a plus d'un demi-siècle, Stewart propose une liste de « redressements » comptables sur le calcul du bénéfice, permettant de se rapprocher d'une valeur économique plus que comptable du résultat et de prendre en compte, voire de favoriser, le long terme de l'entreprise.

Exemples de redressements possibles et suggérés par la méthode de Stern Stewart

- Calcul des actifs nets : valeur comptable des actifs ou valeur de remplacement ?
- Coût du capital (taux) : appliquer des taux différents pour différentes activités d'un même groupe ?
- Amortissement et capitalisation du *goodwill*
- Amortissement et capitalisation des actifs immatériels
- Traitement des bénéfices/pertes exceptionnels
- Provisions pour créances douteuses
- Provisions pour obsolescence du stock

Devant la très longue liste de redressements suggérés par la méthode de Stewart (un « menu » de 164 redressements !), la plupart des entreprises n'ont retenu que quelques redressements (4 ou 5), en fonction de leur activité et de ce qui était le plus significatif pour elles.

2.2 Pourquoi préférer l'EVA (ou le bénéfice résiduel) au ROI ?

Exemple de différence entre l'EVA et le ROI, calculs de choix d'investissements

Effet d'un projet d'investissement sur le ROI et l'EVA :

Division	**X**	**Y**
Situation initiale		
Capital investi (actifs nets)	5 000	5 000
Bénéfice opérationnel	1 000	625
ROI	20 %	12,5 %
Projet d'investissement avec ROI supérieur à Coût Capital		
Investissement	2 000	2 000
Bénéfice opérationnel	300	300
Situation finale		
Capital investi total	7 000	7 000
Bénéfice total	1 300	925
ROI	18,6 %	13,2 %
Variation de ROI	– 1,4 %	+ 0,7 %
Coût du capital (en %)	10 %	10 %
EVA initial	500	125
EVA final	600	225
Variation d'EVA	+ 100	+ 100
EVA du projet	+ 100	+ 100

On voit bien dans cet exemple que pour la division X, un projet pourtant créateur de valeur (+ 100), avec un ROI supérieur au coût du capital (15 % au lieu de 10 %), dégrade son ROI à court terme. Donc la division X rejettera le projet, manquant ainsi une occasion de créer de la valeur pour l'actionnaire. Seule la division Y, parce qu'elle a un ROI faible initialement, sera incitée à entreprendre le projet.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

L'EVA est plus cohérent avec la création de valeur pour l'entreprise et ses actionnaires, car il incite au choix de projets porteurs de rentabilité économique pour l'entreprise.

De plus, l'EVA n'est pas un ratio, mais un montant absolu de valeur créée, donc il prend en compte la taille d'une activité, et favorise la croissance. Au contraire, le ROI est parfois malthusien, car la taille ne compte pas, une activité de faible taille peut avoir un meilleur ROI qu'une grande entité : pourtant, au total et en valeur absolue, elle dégage moins de bénéfice, même après frais financiers.

Exemple : différence entre l'EVA et le ROI, prise en compte de l'effet taille

Division	**A (petite)**	**B (grande)**
Capital investi (actifs nets)	1 000	5 000
Bénéfice opérationnel	400	1 000
ROI	40 %	20 %
Coût du capital en %	10 %	10 %
Coût du capital en montant	*100*	*500*
EVA	300	500
Division	**C**	**D**
Capital investi (actifs nets)	5 000	5 000
Bénéfice opérationnel	1 125	1 000
ROI	22,5 %	20 %
Coût du capital en %	10 %	10 %
Coût du capital en montant	500	500
EVA	625	500

Ce tableau montre que l'EVA « rectifie » ou « réajuste » la performance financière de l'entreprise de sa taille. La division A, qui paraît très performante selon le ROI, crée néanmoins au total moins de valeur que la division B, certes moins performante en matière d'utilisation des capitaux investis, mais plus grande. L'EVA permet donc de maintenir l'incitation à la croissance du business, au lieu d'encourager la seule maximisation du rendement des capitaux investis.

En revanche, pour des entreprises ou divisions de même taille (C et D), ROI et EVA rendent compte de la performance de la même façon.

Enfin, l'EVA remet le bénéfice résiduel au goût du jour dans une économie où l'inflation a disparu : le bénéfice résiduel s'était progressivement effacé dans les années 1970, et le ROI avait gagné du terrain, notamment parce qu'une forte inflation empêchait la stabilité des taux. Le coût du capital (alors à deux chiffres) est beaucoup plus ardu à évaluer dans une économie inflationniste, et les coûts financiers sont susceptibles de dépasser le résultat opérationnel.

2.3 L'utilisation de l'EVA comme critère de performance

L'EVA semble très adapté dans certains secteurs où l'on a voulu responsabiliser les managers sur leur « consommation » d'actifs. Les systèmes de rémunération variables qui se fondent sur l'EVA sont bien alignés avec les intérêts des actionnaires, et les managers sont incités à gérer des éléments de bilan sur lesquels ils ont une influence, pas seulement leur compte de résultat. Par rapport au ROI, l'EVA induit néanmoins moins de myopie, de vision uniquement à court terme et les projets d'investissement dont la valeur actualisée nette (VAN) est positive sont encouragés.

Exemple

Par exemple, on a rencontré son utilisation dans l'industrie cimentière, une industrie très décentralisée (transport onéreux), et où localement les responsables sont en charge d'un important outil industriel ; il s'agissait de les inciter à gérer celui-ci dans une perspective économique et de création de valeur pour l'entreprise. Ces secteurs constituent de rares exemples de mise en œuvre massive de systèmes incitatifs (bonus) fondés sur l'EVA, pour plusieurs échelons de management et pour un grand nombre de responsables.

Car *a contrario*, le calcul de l'EVA, avec les « redressements » comptables, s'avère souvent complexe ; les bonus calculés sur l'EVA, avec des systèmes d'intervalle (la prime est en fait versée sur l'amélioration de l'EVA et non pas sur son montant absolu) et de « mise en banque » d'une partie du bonus les années fastes, sont souvent difficiles à appréhender pour les managers, qui ont du mal à relier de façon simple et directe leur action à la prime qui leur sera finalement versée. Tous ces éléments de complexité dans l'utilisation ont eu tendance à freiner la diffusion de l'EVA comme base du système de rémunération de la performance. L'EVA, en tant que critère de mesure de la performance, est long à mettre en place, et il suppose une action pédagogique importante auprès des managers. Sa mise en œuvre présente des difficultés techniques (par exemple, calcul précis des actifs nets pour chaque division, choix d'un coût du capital pour chaque division, redressements comptables à effectuer). Enfin, si l'EVA peut être un moyen valable pour donner une perspective stratégique et financière aux responsables intermédiaires, et les doter d'un meilleur sens des implications financières de leurs décisions, en centrant leur attention sur la création de valeur pour l'entreprise, ces mêmes responsables ont souvent le sentiment d'avoir peu d'emprise sur les éléments de bilan, et que l'EVA est très éloigné des effets de leurs actions quotidiennes, donc ne constitue pas une très bonne mesure de leur performance individuelle. De plus, en tant que critère unique et financier, l'EVA comporte des limites intrinsèques, au même titre que le ROI, que nous développons ci-dessous.

3 Avantages et dangers d'une évaluation financière mono-critère

Certes l'EVA, par rapport au ROI, induit moins une focalisation exclusive à court terme, et il ne se présente pas sous la forme d'un ratio. Néanmoins, il demeure

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

un critère financier de mesure de la performance et partage à ce titre quelques limites du ROI.

On a toujours du mal à traduire et à justifier par un indicateur financier les projets de recherche, de développement, d'innovation technologique au long cours, ainsi qu'un certain nombre d'activités discrétionnaires (de communication, ou de responsabilité sociale, par exemple, pourtant devenues si vitales). De tels investissements ne se justifient presque jamais dans des logiques de calcul de ROI ou EVA, et pourtant toutes les entreprises en situation concurrentielle ont conscience du caractère essentiel de celles-ci pour leur pérennité et pour leur compétitivité à moyen terme.

Par ailleurs, un indicateur financier n'a pas de lien explicite avec l'action : quand l'indicateur se dégrade, on ne sait pas ce qui s'est réellement passé et quels sont les leviers d'action à utiliser en premier lieu, engendrant la nécessité d'une analyse complémentaire. Le ratio s'améliore ou se dégrade, mais ne signifie pas grand-chose concrètement et n'indique en rien le chemin à prendre.

Les indicateurs financiers sont des mesures *a posteriori*, elles ne présentent pas un caractère anticipateur : lorsque l'indicateur se dégrade, il est souvent déjà trop tard pour redresser le navire.

L'opacité a aussi des conséquences négatives en matière d'incitation aux tendances « manipulatrices » : il est tentant de faire bouger artificiellement l'indicateur synthétique (qui plus est lorsqu'il s'agit d'un ratio !) en masquant les réalités qu'il recouvre.

Les critères strictement financiers d'évaluation de la performance n'ont pas de lien avec une stratégie autre que très synthétique et globale de « création de valeur économique » : l'indicateur ne traduit pas les objectifs stratégiques principaux, les engagements concrets de l'entreprise, ni la façon dont ils s'opérationnalisent dans les plans d'action et les principaux projets des responsables.

Enfin, une évaluation de la performance strictement individuelle – au sens d'individualisée par centre de responsabilité – qui plus est sur un critère unique, rend très mal compte de l'évolution de nombreuses organisations dans les dernières décennies. Le zéro-stock, le juste-à-temps, la qualité totale, bref l'évolution des méthodes de production d'une part, et la pression financière qui pèse globalement sur l'entreprise d'autre part, avec des promesses faites aux actionnaires, ont induit un partage des responsabilités et du risque dans les organisations ; les « maillons les plus faibles » pénalisent toujours les autres, voire anéantissent leurs efforts, et l'interdépendance des équipes signifie que la performance est partagée. Ces questions ont suscité de nouvelles formes d'organisations : réseaux, organisations matricielles, gestion de projets, suivi de processus transversaux, externalisation et nouvelles relations avec les fournisseurs, dans le sens de délais toujours plus rapides, de livraisons en continu… Toute la chaîne de valeur est alors impliquée dans la performance et il devient ardu d'isoler les responsabilités/les contributions individuelles à une performance collective.

*

* *

Avant d'aborder plus longuement ces évolutions profondes de structure organisationnelle dans le chapitre 3, on approfondira dans le chapitre 2 comment la structure en centres de responsabilité a traité la question des « échanges » et relations entre centres. La réponse apportée a le plus souvent été l'instauration de prix de cession interne. Par la logique sous-jacente à laquelle ils se réfèrent, d'un point de vue théorique, par les pièges et difficultés techniques qu'ils impliquent, par le caractère récurrent du problème dans les entreprises (on le compare parfois au « serpent de mer »), les prix de cession interne constituent un thème spécifique qui sera discuté à la suite de celui-ci.

Questions

1. *Commentez les conséquences liées à chacune des caractéristiques d'un centre de responsabilité (délégation, objectif, suivi).*
2. *Commentez les conséquences des trois principes de mise en œuvre des centres de responsabilité (principe « gigogne », contrôlabilité et exhaustivité).*
3. *En quoi le centre d'investissement correspond-il à la délégation la plus large ?*
4. *En quoi les centres de coûts discrétionnaires sont-ils spécifiques ?*
5. *Quels sont les problèmes liés à la mesure du ratio B/A ?*
6. *Quels sont les avantages d'une approche par la création de valeur (EVA) par rapport au traditionnel ROI ? Quelles sont les limites de l'EVA ?*

L'essentiel

La structure organisationnelle sur laquelle repose le contrôle de gestion est celle qui résulte du découpage de l'entreprise en centres de responsabilité.

L'idée qui fonde la délégation et les centres de responsabilité est que ces éléments vont davantage motiver les acteurs tout en permettant de gérer un volume d'affaires plus important. Mais il faut éviter que cette structure ne conduise à la mise en œuvre de « baronnies ».

Les principes qui gouvernent la mise en place d'une structure en centres de responsabilité sont les suivants :
- *principe « gigogne » de la délégation* qui fonde la chaîne supérieur-subordonné et la décomposition des objectifs suivant les lignes hiérarchiques ;
- *principe de contrôlabilité* où la mesure de la performance d'un centre de responsabilité doit porter sur les éléments maîtrisés par le centre ;
- *principe d'exhaustivité* qui fait que la somme des responsabilités déléguées doit couvrir le contrôle de tous les centres de responsabilité.

Les principaux centres de responsabilité sont les suivants :
- *centres de coûts* où la maîtrise des éléments ne concerne que des éléments de charge ; on distingue les centres de coûts productifs pour lesquels une production peut être estimée des centres de coûts discrétionnaires pour lesquels ce n'est pas le cas ;
- *centres de revenus* qui ne maîtrisent que du chiffre d'affaires ou des volumes de vente ;
- *centres de profit* où la maîtrise concerne des arbitrages coûts-chiffre d'affaires ;
- *centres d'investissement* où la maîtrise concerne, en plus, des actifs économiques et où la performance sera mesurée sur la base du ratio bénéfice/actifs.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Le choix de la nature des centres de responsabilité conduit à poser le problème de la cohérence du système de contrôle de gestion suivant le champ d'action de l'autorité déléguée, les critères d'évaluation de la performance définis pour le centre et les règles qui gouvernent les achats et les transactions internes à l'entreprise. On rencontre ici quelques problèmes récurrents : l'allocation des frais généraux et des charges financières du fait du principe de contrôlabilité, le statut des services du siège…

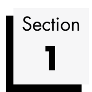
Le système de mesure des performances pose, pour sa part, le problème de l'intérêt et des limites des critères financiers d'évaluation de la performance.

2 LES ÉCHANGES ENTRE CENTRES DE RESPONSABILITÉ

À partir du moment où les entités d'une entreprise doivent répondre de leur performance en termes financiers, il convient de s'interroger sur l'opportunité de valoriser les échanges entre celles-ci, puis sur la manière dont on procède à cette valorisation.

Section 1 ■ Le prix de cession interne
Section 2 ■ Les contraintes et le choix des prix de cession interne
Section 3 ■ Les méthodes de valorisation

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.



LE PRIX DE CESSION INTERNE

Le prix de cession interne (PCI) d'un bien ou d'un service est la valeur à laquelle ce bien ou ce service est cédé entre deux entités d'une même entreprise. On dénomme « système de prix de cession interne » l'ensemble des règles de valorisation des échanges adoptées par une firme.

À la question « pourquoi les prix de cession interne (PCI) ? », on répond généralement de trois manières. Fondamentalement, on considère les PCI comme un mode de réintroduction du marché dans l'entreprise. D'un point de vue très pragmatique, on les conçoit comme une technique entre autres de transfert de résultats, à forte incidence fiscale dans une firme internationale. C'est enfin un outil d'aide à la décision, permettant d'évaluer *a priori* les coûts engagés dans une opération.

Pour le contrôle de gestion, un système de prix de cession interne doit avant tout refléter la structure en centres de responsabilités dans l'entreprise : « Dis-moi comment tu factures tes prestations en interne, et je te dirai quelle est ta responsabilité ». Considérée au premier degré, la mise en œuvre d'un système de PCI consiste à répartir le résultat global entre les centres de responsabilité. Cet ouvrage défend un point de vue qui ne contredit pas les approches traditionnelles, mais qui, au contraire, cherche à en enrichir la portée : un système de PCI n'est pas seulement un outil de mesure *ex post* de la performance ; c'est avant tout une manière de donner aux entités les moyens de leurs responsabilités, et donc d'influencer le résultat global *ex ante*. En effet, si je dirige un centre de coûts, la facturation de mes prestations doit m'inciter à maîtriser, voire à réduire mes dépenses. Si je suis dans un centre de profit, mes cessions doivent me permettre, si ce n'est m'inciter, à dégager une marge et si possible à l'accroître. En connaissance de ces règles de valorisation et de mes responsabilités, je saurai alors comment orienter mes actions. C'est sur ce mécanisme que repose la logique des prix de cession interne en contrôle de gestion.

Les objectifs assignables à un système de PCI découlent directement de la logique de décentralisation. Il s'agit de pouvoir :

- *déléguer la prise de décision*, c'est-à-dire laisser les mains libres (dans la mesure du possible) aux responsables des entités ;
- tout en préservant l'intérêt économique global de l'entreprise ;
- et, en contrepartie de la délégation, *mesurer la performance des centres de responsabilité*.

À travers ces objectifs « directs », une intention se dessine, qui est la gestion des comportements. Selon que je valoriserai les cessions d'une manière ou d'une autre, j'exercerai des influences différentes sur les entités de l'entreprise.

Le choix d'un système de PCI est donc partagé entre deux exigences. La première relève d'un souci de *convergence des buts* : inciter les entités à être autonomes et à agir en même temps dans le sens des intérêts de l'entreprise. Cela paraît simple de prime abord. En réalité, il advient que les intérêts immédiats d'une unité aillent à l'encontre de ceux de la firme. La seconde exigence se réfère à l'*équité*. Un système de PCI qui établit des rentes de situation au détriment de certaines divisions n'est pas équitable, et doit être remis à plat.

Attention ! Décentralisation et maximisation du résultat global peuvent être contradictoires.

Exemple : La maximisation du profit d'une entité n'est pas nécessairement optimale pour l'entreprise

L'entreprise X a deux filiales A et B. A fabrique des produits intermédiaires (PI), et B fabrique des produits finis (PF), en achetant les produits intermédiaires auprès de A ou

d'un fournisseur extérieur. On passe une commande de 1 000 PF à X. Deux possibilités se présentent :

1°) soit B achète 1 000 PI à A, au prix de 1 000 € l'unité ;

2°) soit B achète 1 000 PI au fournisseur extérieur pour 950 € l'unité.

Dans les deux cas, B vend les PF pour 2 000 € l'un. Les coûts variables par unité sont de 900 € pour A et 500 € pour B ;

Le responsable de B demande que la proposition 2°) soit retenue. Qu'en pensez-vous ?

Il s'agit de calculer la contribution marginale pour chaque entité et pour l'entreprise, puis de comparer.

Proposition 1°) : A dégage une marge de 100 000 € ((1 000-900) × 1 000)
B dégage une marge de 500 000 € ((2 000-(1 000+500)) × 1 000)
X dégage une marge de 600 000 € ((2 000-(900+500)) × 1 000)

Proposition 2°) : A ne prend pas part à l'opération.
B dégage une marge de 550 000 € ((2 000-(950+500)) × 1 000)
X dégage une marge de 550 000 € ((2 000-(950+500)) × 1 000)

Si la Solution 2°) permet à B de maximiser son profit, elle ne garantit pas à X un profit optimal. La requête de B est légitime, mais dans un cas pareil, il est préférable d'éviter de laisser les mains libres à cette entité. À l'occasion de prises de décision de ce type, il apparaît fréquemment que l'intérêt d'une division et celui de l'entreprise peuvent être contradictoires. Dans cette situation, l'arbitrage occasionnel de la Direction est une alternative à la complète autonomie des divisions car elle doit prendre en compte des facteurs (contraintes) sociaux et humains. À l'inverse, des arbitrages sans cesse éloignés du marché peuvent mener l'entreprise à sa perte.

Section 2 LES CONTRAINTES ET LE CHOIX DES PRIX DE CESSION INTERNE

La valorisation des transferts s'inscrit dans une logique de relation client-fournisseur. Sans logique client-fournisseur, il n'est nul besoin de valoriser les échanges. Le centre de responsabilité fournisseur cède au centre de responsabilité client des biens ou des services, à une valeur qui dépend de la technique de valorisation employée (voir figure 1). Le client est en droit d'avoir des exigences qualitatives sur les prestations du fournisseur, lequel peut en retour fixer des délais de paiement. Les conditions d'échange sont donc négociables. Poussée à bout, la logique client-fournisseur à l'intérieur de l'entreprise est assimilable à une relation de marché comme une autre.

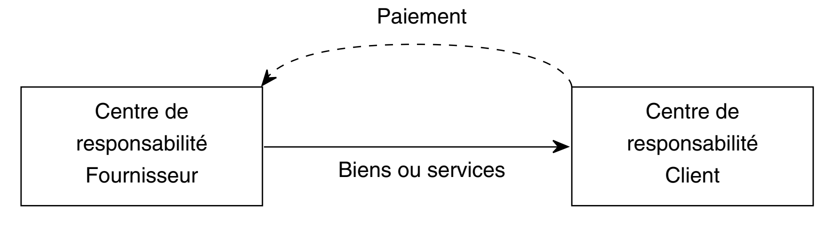


Figure 2.1 – *La relation client-fournisseur entre centres de responsabilité*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

REPÈRES : Quand la relation client-fournisseur est poussée à bout…

L'application de la logique client-fournisseur peut supposer qu'une entité client décide de ne plus s'approvisionner en interne, en raison de prix trop élevés ou d'une qualité déficiente. Elle se traduit parfois par des contentieux entre filiales.

Ce choix d'organisation traduit la volonté de responsabiliser les business units ou les filiales comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes.

En termes généraux, on peut distinguer deux manières d'approcher la relation client-fournisseur. La première correspond à des situations où une logique d'intégration prime, la seconde à celles où la référence au marché est dominante.

1 La logique d'intégration

L'entreprise intégrée se conçoit comme le seul lieu d'échanges possible entre centres de responsabilité. Une unité s'approvisionne en amont du processus, et cède ses prestations en aval. On considère qu'il n'y a pas de marché pour les biens ou prestations intermédiaires. L'ensemble est chargé d'engendrer du profit (cette tâche étant souvent confiée à la division qui vend sur le marché extérieur), mais l'enjeu pour chaque entité est la maîtrise des coûts. Cette logique appelle deux choix organisationnels :

– toute entité (à l'exception des divisions situées en amont du processus, le service achat, par exemple) a *l'obligation de s'approvisionner en interne* ;
– l'entité fournisseur (l'ensemble des entités fournisseurs) est un *centre de coûts* (seule l'unité vendeuse est considérée comme un centre de profit).

La facturation en interne se fera alors de préférence sur une base de *coût*.

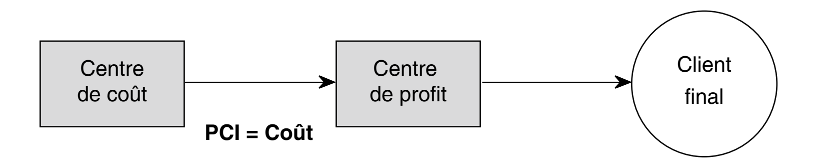


Figure 2.2 – *Organisation et logique de coût*

2 La logique de marché

Considérée comme ouverte au marché, l'entreprise laisse à chacune de ses divisions les moyens d'être responsable de son résultat. Cela signifie que chaque entité est libre de s'approvisionner en interne ou sur un marché. Cela implique des choix d'organisation opposés à ceux du cas précédent :

– Toute entité fournisseur est *mise en concurrence* sur le marché de ses produits ou de ses services. Tout acheteur interne peut s'approvisionner à l'extérieur.
– Toute entité est un *centre de profit*. Tout fournisseur interne peut vendre ses produits à l'extérieur de l'entreprise.

La facturation en interne se fera alors sur la base du *prix du marché*.

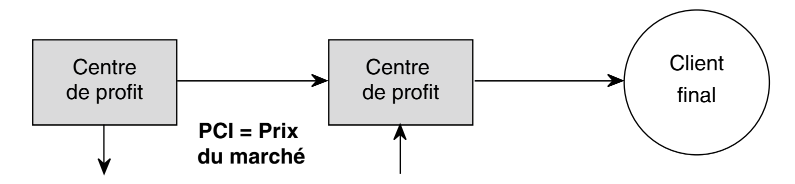


Figure 2.3 – *Organisation et logique de marché*

3 Du marché à la firme, de la firme au marché retrouvé

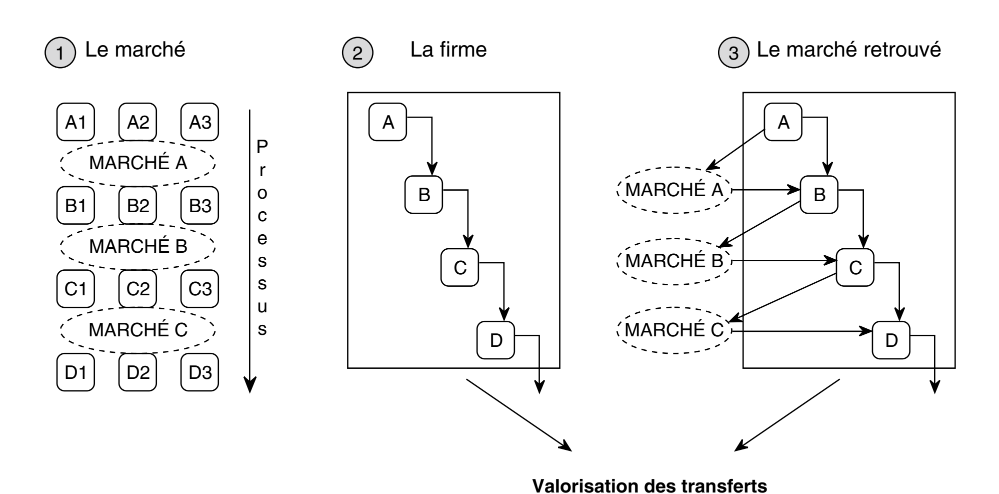


Figure 2.4 – *De l'intégration à la réintroduction du marché*

Le schéma précédent rappelle les trois grandes étapes historiques du développement de la firme. Il convient de les rappeler sommairement :

1) *Le marché jusqu'à la moitié du XIXe siècle* : la production est divisée tant entre les étapes des processus de production qu'entre les différents producteurs de matières premières ou de produits semi-finis. Les manufacturiers se trouvent confrontés aux artisans, et un prix de marché émerge à chaque étape du processus. Ce prix est censé être juste, en situation de marché dit « concurrentiel » [1].

1. On trouve une analyse précise de cet état de l'économie chez Braudel (1979).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

2) *L'émergence de la firme* relève d'une volonté de contrôle des processus de production. Cette recherche de contrôle passe par deux attitudes :

– Le rassemblement sous une même entité des intervenants d'une même étape du processus (concentration horizontale).
– La suppression des marchés intermédiaires par rapprochement de producteurs de différentes étapes du processus (concentration verticale). Exemples : la naissance de la United Fruit, créée par Preston, en 1889 ; Swift mettant en place le conditionnement de la viande grâce à l'appropriation de la chaîne du froid par voie ferrée[1].

Au-delà de la volonté de contrôle des processus, les raisons de l'émergence de la firme intégrée sont d'ordre économique. Dans une seule et même entité, il n'est plus besoin de définir les conditions de chaque transfert de bien ou de services, c'est-à-dire de chaque transaction, mais il suffit de le faire une bonne fois pour toutes. Dans le même ordre d'idées, les services des intermédiaires du marché, souvent coûteux, deviennent inutiles lorsque clients et fournisseurs appartiennent à la même organisation. La firme apparaît alors comme la forme organisationnelle qui permet d'économiser les coûts liés aux transactions sur des marchés externes (Coase, 1988). S'intéressant au seul travail, Simon lui-même a développé un modèle démontrant les avantages de la relation hiérarchique (i.e. le système salarial) sur la relation de marché pour l'employeur comme pour l'employé.

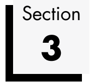
Dans la firme concentrée (à quelques exceptions près, telles General Motors, en particulier avant la prise de contrôle par Du Pont), très vite, un besoin de valoriser les transferts se manifeste (ne serait-ce que pour calculer le coût d'un produit fini). Chez Du Pont, on introduit dès 1921 un système de valorisation des transferts entre divisions. Progressivement, l'idée d'accorder une certaine indépendance aux entités de la firme va faire des adeptes.

3) *Dans les années 1950-1960,* la firme multidivisionnelle devient un modèle de fonctionnement des entreprises. Avec l'idée d'« autonomisation », le marché revient en force. Pour réintroduire celui-ci au sein de la firme on ouvre le processus de production aux marchés intermédiaires extérieurs. La responsabilité « minimale » de chaque entité est le profit. Dans ce cas-là, un seul mode de valorisation du transfert s'impose : le prix du produit intermédiaire sur le marché intermédiaire (Williamson, 1975).

Lorsque la direction générale délègue à chacune des divisions le pouvoir de prendre certaines décisions à sa place, une situation d'asymétrie informationnelle (Jensen et Meckling, 1976) s'instaure. Les indicateurs de performance financière deviennent ainsi les critères de référence pour contrôler l'usage qui a pu être fait de ce pouvoir de décision. Il devient alors nécessaire de pouvoir fournir une mesure fiable de ces indicateurs, mais aussi de responsabiliser les divisions sur ces critères. On comprend donc l'extrême importance que revêt la valorisation des transferts dans cette perspective.

1. Pour un récit détaillé de l'histoire de ces entreprises, on peut se référer à Chandler (1989).

4) *Depuis les années 1990*, la gestion de portefeuilles d'activités, en fonction de leur rentabilité par rapport aux capitaux employés, devient un critère de choix majeur pour les actionnaires institutionnels (dont les fonds de pension). Dans cette situation, le choix des prix de cession interne doit répondre à un nouvel impératif : introduire le moins de biais possible dans la perception que les investisseurs peuvent avoir de la rentabilité des différentes activités (à moins que l'entreprise ne cherche à fausser l'image de sa performance dans un but particulier, ce qui à terme l'exposerait à des sanctions de la part des marchés financiers).



LES MÉTHODES DE VALORISATION

Il s'agit, idéalement, de choisir entre une logique de coût et la référence au marché. Chacune répond à des préoccupations particulières, qu'il convient de préciser dans ce qui suit. Un tableau avantages/inconvénients, construit en fonction des objectifs détaillés précédemment, permettra d'en faire la synthèse.

1 La valorisation au coût standard

1.1 Principes

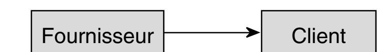


Figure 2.5 – *Logique d'intégration – valorisation au coût standard*

La logique d'intégration appelle une valorisation des échanges fondée sur des coûts. Il faut donc préciser lesquels. De fait, deux types de coûts sont utilisables pour valoriser des échanges : le coût réel et le coût standard de la prestation cédée. Il advient que seul le second peut répondre aux exigences détaillées dans le paragraphe précédent.

Le coût réel n'est pas une base de valorisation pertinente (au regard des objectifs d'un système de PCI). Si elle présente une utilité comptable, la valorisation au coût réel entre en contradiction avec la responsabilisation des divisions et ce pour essentiellement deux raisons :

– le fournisseur facturant au coût réel se décharge en partie de sa responsabilité sur le client, ou du moins sur celui qui se situe en fin de processus. S'il n'y a pas un suivi méticuleux des coûts par centre, on court le risque de se trouver dans une situation où le centre de responsabilité en liaison directe avec le client externe supporte des coûts élevés, et ne peut dégager de marge. Il est même difficile de faire du client un centre de profit, dans la mesure où la marge d'action sur ses coûts est réduite (elle est nulle sur ses coûts d'achat).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

– la donnée « coût réel » résulte d'un calcul *ex post*. Le client sait très tardivement combien lui ont coûté ses achats. Comment peut-il alors gérer ses dépenses ?

Le client assume en conséquence la gestion des coûts du fournisseur. La situation n'est pas équitable.

Demeure la facturation ex ante *au coût standard*. C'est un mode de valorisation des transferts susceptible de responsabiliser à la fois le fournisseur et le client. *A priori*, on a le choix entre deux types de standards :

– le coût standard « variable » ;

– le coût standard « complet ».

En réalité, seul le premier est utilisable sans risque majeur. Le second, dans la mesure où il intègre les coûts fixes, n'est valable qu'à volume de transaction stable. Il existe de surcroît des méthodes pour compenser le fait de ne pas prendre en compte les coûts fixes (voir ci-après).

Exemple : Le piège du coût standard « complet »

L'unité A livre quotidiennement 3 000 sièges de voiture à l'unité B, qui les revend à des constructeurs automobiles. La marge sur coût standard complet (hors frais commerciaux) se monte à 30 euros. Les coûts variables entrant dans la fabrication d'un siège sont de 100 euros. Les coûts fixes journaliers de l'unité A sont de 15 K€. Le coût complet standard d'un siège de voiture est donc de (100 + 15 000/3 000) 105 euros. Que se passe-t-il, en supposant que la structure de production le permette sans augmentation des coûts fixes, si le volume de production, du jour au lendemain :

a) tombe à 2 000 sièges/jour ?

b) passe à 4 000 sièges/jour ?

Dans le cas a), seulement 67 % des frais fixes de A sont couverts par l'achat des 2 000 sièges à 105 euros l'unité. Si l'on n'y prend pas garde, l'entité A donne l'impression de ne plus maîtriser ses coûts, et l'entité B de maintenir sa marge. En réalité, c'est bien la marge commerciale qui se trouve réduite à 27,50 euros par unité vendue.

Dans le cas b), c'est A qui bénéficie d'une rente de situation, car elle dégage une marge de 5 K€, soit 1,25 euro à l'unité, alors que B maintient la sienne. A se comporte comme un centre de profit, ce qui ne lui est pas demandé.

Dans un cas comme dans l'autre, et plus généralement, lorsque le volume d'activité est soumis à de fortes variations, la valorisation au coût standard complet entre en contradiction avec la logique d'intégration.

1.2 Les alternatives au coût standard variable

Lorsque l'entité client (en bout de chaîne de valeur) est un centre de profit, on peut considérer comme inexact et peu motivant pour le fournisseur de ne facturer les transferts internes qu'au coût standard variable (un approvisionnement sur le marché reviendrait plus cher, et de ce fait, on évalue mal la performance de cette entité).

Une méthode peut consister à céder des droits fixes à l'achat de prestations, comme le suggère la figure 2.6.

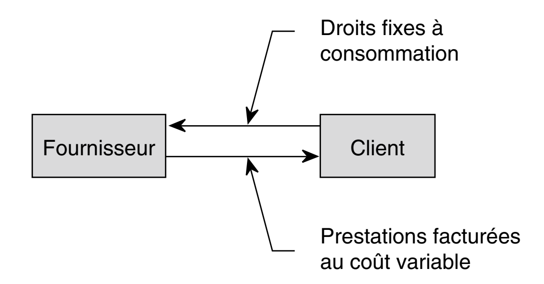


Figure 2.6 – *Cession de droits à consommation entre client et fournisseur interne*

Cette démarche permet de faire du fournisseur un centre de profit « factice ». En effet, il peut dégager une marge :

– en réduisant ses coûts fixes, et en faisant en sorte que ceux-ci soient couverts par les droits ;

– en réduisant ses frais variables par rapport au standard.

Cette marge doit être considérée non comme du profit, mais comme un indice de la capacité du fournisseur à maîtriser les coûts de ses prestations.

Cette pratique doit à son tour être intelligente. Dans le cas d'une réduction durable des coûts réels correspondants, le standard et les droits fixes doivent être revus à la baisse ; sans quoi, le fournisseur bénéficie à nouveau d'une rente de situation.

L'avantage essentiel de la valorisation au coût standard réside dans la transparence des responsabilités qu'il induit :

– Le fournisseur est responsable de la gestion de son coût réel. Si celui-ci est inférieur au standard, il « gagne » de l'argent, mais dans le cas contraire, il en perd.

– Le client est responsable des quantités de biens et services consommées. Il peut le faire *a priori*, puisque contrairement à ce qui se passe en coût réel, il sait combien vont lui coûter ses achats en interne.

– Le système est simple et lisible, dans la mesure où les responsabilités de chacun sont clairement définies (on ne pourra pas reprocher au client le niveau de ses achats internes si ceux-ci sont restés raisonnables en volume). Ce mode de valorisation est de plus rapide, puisqu'il n'y a nul besoin de calculer les coûts de transfert plus d'une fois par an.

Exemple : La valorisation au coût standard

Un coût standard a été calculé pour la carte-mère de l'ordinateur XX1. Celui-ci intègre le prix à l'import d'un microprocesseur fabriqué en Asie. La division A, chargée de l'élaboration des cartes, les cède à la division B, responsable de l'assemblage d'Unités Centrales, pour un prix égal au coût standard unitaire d'une carte-mère. Jusqu'à aujourd'hui, le coût réel de production de la carte, CR, était à peu de choses près égal au coût standard CS. Mais, depuis peu, la division A enregistre des pertes chroniques. Elle s'en justifie par une évolution du taux de change ayant provoqué une hausse de 20 % du coût d'achat des microprocesseurs. Au vu des données suivantes, que pensez-vous de cet argument ?

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

– Coût unitaire d'un microprocesseur : Cm ;

– Cm représente en temps normal 80 % du coût standard d'une carte CS ;

– CR le coût réel d'une carte, a augmenté de 20 %.

En fin de compte, l'unité A cherche à ce que son coût standard de production soit aligné sur le coût réel actuel. En effet, une réévaluation du standard s'impose à cause de l'évolution (visiblement stabilisée) du taux de change. Si Cm a augmenté de 20 % ; CR doit être accru de (0,2 x 0,8), soit 16 %. Demeure une augmentation de 4 % du coût réel de la carte dont l'évolution du taux de change n'est pas la cause. Sur la somme que représente une carte-mère, ce n'est pas négligeable. La division A doit en être tenue pour responsable. Conclusion :

– le coût standard va être réévalué de 16 % ;

– mais la division A devra chercher l'origine de la hausse de 4 % de son coût réel, et si possible y remédier.

Le coût standard n'en est pas moins un outil à manipuler avec précaution, car son usage requiert une grande stabilité de l'environnement et du volume d'activité. Il s'agit de se situer sur ce que l'on appelle une plage pertinente d'activité. En second lieu, l'utilisation du coût variable suppose que celui-ci est budgétisable, c'est-à-dire, calculable et prévisible. On ne peut pas imaginer cela dans n'importe quelle activité (en recherche exploratoire, par exemple, c'est une chose impossible). Enfin, et ce n'est pas négligeable, la pratique du coût standard variable implique que le fournisseur soit responsable de ses coûts fixes, et qu'il ne puisse les céder.

REPÈRES : Plage pertinente d'activité et coût standard

L'illustration suivante représente une courbe de coûts « classique ». Celle-ci est divisée en trois zones sur lesquelles il est pertinent de linéariser la courbe afin d'associer à chacune un coût variable unitaire.

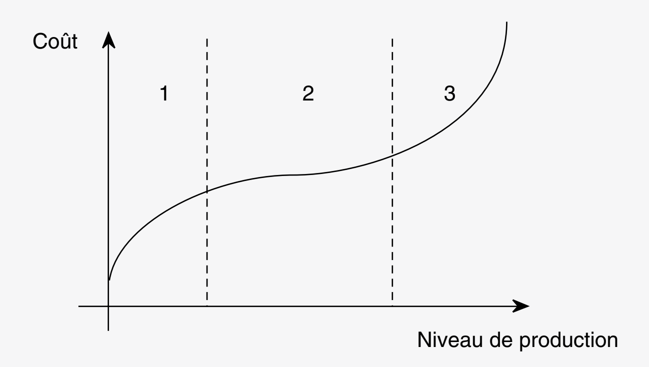


Figure 2.7 – *Courbe de coûts et plages pertinentes d'activité*

Si l'on est sûr de rester au niveau de production de chacune des plages 1, 2, ou 3, on peut travailler en coût variable (le coût variable unitaire étant donné par la pente de la courbe

linéarisée). En revanche, un saut d'une plage à l'autre peut avoir des conséquences fâcheuses, par exemple :

- Si l'on passe de 1 à 2 en continuant à travailler sur les standards de 1, le coût variable unitaire réel (CVU) diminue substantiellement, et le client s'en trouve lésé (le standard étant beaucoup plus élevé que le réel). Le fournisseur, en revanche, bénéficie d'une rente de situation.
- Si l'on passe de 2 à 3 en continuant à travailler sur les standards de 2, le CVU réel augmente, et le fournisseur perd de l'argent. Dans ce cas, c'est le client qui bénéficie d'une rente de situation.

La valorisation au coût standard présente un autre inconvénient majeur : le risque de produire à des coûts irréalistes par rapport au marché. Dans la logique d'intégration, la validation du coût de revient ne se fait qu'en aval de la chaîne de valeur. C'est ainsi que le coût de production local (*local manufactoring cost,* noté *LMC*), calculé périodiquement comme un coût standard, n'est pas toujours utilisé comme base de facturation interne. Certains grands groupes internationaux lui préfèrent un standard calculé à partir des meilleures performances de leurs filiales. On note cette performance comme le *World Wide Best* (noté *WWB*). Ce chiffre constitue alors une référence, un idéal à atteindre. Dans une entreprise qui valorise les cessions internes au *World Wide Best*, l'ampleur des « pertes » enregistrées sur ces échanges mesure en fait la capacité des centres de responsabilité à maîtriser leurs coûts.

Exemple : La pratique du World Wide Best ou World Wide Cost

Une entreprise spécialisée dans la fabrication de composants électroniques possède des salles blanches dans le monde entier. Ses *local manufactoring costs* varient de 1 à 4 pour des produits analogues. Les frais de transport interdisent cependant au groupe de concentrer la production dans la zone géographique réputée la moins coûteuse.

Dans ce contexte, les transactions sont valorisées à un PCI indexé sur un World Wide Cost et tenant compte des caractéristiques locales. Ce World Wide Cost est calculé en fonction des meilleures performances des filiales. À titre d'exemple, le coût horaire retenu est celui du Vietnam, les coûts d'approvisionnement sont indiens, et la productivité française.

Dans ce cas, le World Wide Cost ne peut pas être utilisé comme le prix de cession entre filiales : toutes vendraient à perte ! En revanche, une comptabilité parallèle est tenue, dans laquelle chaque filiale peut mesurer sa marge de progression en termes de maîtrise des coûts.

Tableau 2.1 – *Avantages et inconvénients d'un PCI en coût standard*

Avantages	Inconvénients
• Le fournisseur est responsable du coût réel. • Le client est responsable des quantités consommées. • Le système est simple, lisible, et rapide.	• Le calcul du coût standard requiert une grande stabilité de l'environnement et du volume d'activité. • Ce système suppose que les coûts du fournisseur sont budgétisables. • Le standard peut manquer de « réalisme » par rapport au marché et aux coûts réels.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

2 La valorisation au prix du marché

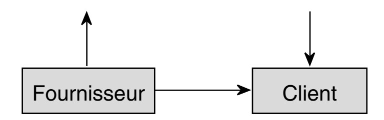


Figure 2.8 – *Logique de marché – la valorisation au prix du marché*

Voici, en toute rigueur, le seul mode de valorisation des échanges qui soit en cohérence avec l'idée de réintroduction du marché dans les firmes. Le fournisseur peut vendre sur le marché extérieur, le client peut s'y approvisionner. On se situe dans une logique de centres de profit. En regard des principes de décentralisation, les avantages du système fondé sur les prix de marché sont clairs : les protagonistes sont considérés comme des entités autonomes. Chacun est responsable de son profit, comme une entreprise.

Exemple : Chaque entité est responsable de son profit

L'entreprise BST a deux filiales, A et B. A cède des produits intermédiaires à B, au prix auquel elle écoule le reste de sa production sur le marché. B façonne ces produits et les revend sur le marché. L'année 200X, A a livré 10 000 tonnes de produit intermédiaire à B, pour une somme de 5 M€. Le reste du chiffre d'affaires de A est tiré des ventes à l'extérieur, pour 15 M€. Au total, A et B ont dégagé des profits de respectivement 1 M€ et 2 M€.

1) Quel est le profit de l'entreprise sur l'année ?
2) Pour 200X +1, B peut s'approvisionner sur le marché à un prix avantageux (480 € la tonne). Qu'advient-il si les volumes de transactions demeurent inchangés ?

1) Le profit dégagé par BST est de 3 M€.
2) Le prix moyen du marché pour l'année 200X est de (5 000 000 / 10 000) soit 500 € la tonne. Si BST joue strictement le jeu du marché, en supposant que les concurrents ne font pas du dumping, A a le choix entre perdre B et ses autres clients, ou s'aligner sur le tarif du concurrent. Il optera pour la seconde solution, ce qui amène son CA (à volumes inchangés) à 19,2 M€, soit un profit de :
   - 0,2 M€ pour A
   - 2,2 M€ pour B
   - 2,4 M€ pour BST.

Dans ce cas, le profit de A et diminue, celui de B augmente, et l'entreprise perd au total 0,6 M€ par rapport à l'année précédente. C'est une incitation pour A à réduire ses coûts de production, et dégager à nouveau une marge conséquente.

La performance de chaque centre de responsabilité se mesure à l'aune du marché. On dira qu'il s'agit d'un système où la performance des centres de profit est « réelle ». En d'autres termes, si le marché ne connaît pas de dysfonctionnement majeur, la performance de l'entité en termes financiers ne dépend que d'elle-même (i.e. de sa capacité à maîtriser les coûts).

Il en résulte que, si l'on choisit ce mode de valorisation, le critère financier est un critère pertinent d'évaluation de la performance. Pertinent et efficace. Dans cette logique, peu importent les autres indicateurs. Le centre de profit ne peut pas tricher, sa responsabilité se confondant avec sa performance financière.

Les inconvénients de ce système n'en sont pas moins nombreux et problématiques :

– L'usage du prix de marché alourdit considérablement les procédures de comptabilisation. Il faut en effet enregistrer les opérations une par une, après chaque transaction interne. De plus, qui parle de prix de marché sous-entend des négociations. *La réintroduction du marché dans l'entreprise peut donc s'accompagner de l'émergence de coûts de transactions internes*.
– La présence d'un marché concurrentiel est nécessaire, pour ne pas dire obligatoire lorsque la direction souhaite ne jamais intervenir dans les affaires des entités. Autant dire que croire en la possible neutralité de la maison mère est utopique. Les groupes internationaux font parfois les frais d'un système de PCI trop « libéralisé ».
– Si la direction n'est pas prête à arbitrer les situations conflictuelles entre ses filiales, on court le risque qu'au moins l'une d'entre elles soit mise en péril. Si l'on privilégie le marché interne, est-on encore dans une logique de profit ?

Exemple : PCI et distorsions internationales

Un grand verrier européen possède des usines et des ateliers dans différents pays d'Europe. Les usines situées en France produisent le float, c'est-à-dire des grandes plaques de verre à partir desquelles on peut fabriquer des vitres dans des ateliers spécialisés, implantés surtout à l'étranger. Usines et ateliers sont gérés par différentes filiales du même groupe. Elles sont donc soumises à des systèmes fiscaux et contributifs différents. C'est dans ce contexte que le prix du float produit en France s'est avéré plus cher que celui fabriqué dans d'autres pays européens. Si les usines françaises devaient pratiquer les prix de leurs concurrents européens, elles enregistreraient immanquablement des pertes. Si la maison-mère ne prêtait pas attention à ce problème, les sites de production français seraient tôt ou tard condamnés. En pareil cas, l'intervention de la direction du groupe est nécessaire, ou du moins, si l'option du « laisser faire » est retenue, elle doit l'être en connaissance de cause.

Tableau 2.2 – *Avantages et inconvénients d'un PCI au prix de marché*

Avantages	Inconvénients
• Les protagonistes sont considérés comme des entités autonomes • La performance de chacun ne dépend que du centre de responsabilité lui-même et du marché • Le profit constitue un critère pertinent d'évaluation de la performance.	• La comptabilisation des transactions est considérablement alourdie (on assiste à l'émergence de coûts de transactions internes) • La présence d'un marché concurrentiel est nécessaire • Le système nécessite un arbitrage externe et/ou la mise en place de règles de concurrence.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Les logiques de marché et d'intégration sont parfaitement cohérentes, et *a priori* s'excluent l'une l'autre. Il advient néanmoins que les deux se trouvent appliquées à la fois dans une même entreprise. Il y a pour cela des raisons diverses, allant de l'histoire de l'entreprise à des choix mûrement réfléchis. Plus généralement, on peut rencontrer d'autres situations que celles décrites précédemment : la facturation au coût réel, ou encore la gratuité des échanges, et ce sans compter les « mélanges » de logiques que la pratique peut révéler.

3 La gratuité des échanges internes

Un système de PCI a un coût, et celui-ci peut rendre préférable la gratuité des échanges internes. Dans d'autres cas, la valorisation, effectuée ex-post au coût réel permet de suivre comptablement les coûts de production. Enfin, l'histoire de chaque organisation, ou un moment particulier de la vie de celles-ci, peut amener à valoriser des cessions internes de manière hybride.

Les prix de cession interne sont utiles seulement :

– s'il existe effectivement une *relation client-fournisseur* entre le service prestataire et les divisions « bénéficiaires » ;

– s'ils concernent des prestations engageant des *frais importants* ou en voie de le devenir.

Si ces deux conditions ne sont pas réunies, la gratuité est une solution qui s'impose. Elle permet d'éviter le montage de modèles économiquement peu réalistes (par exemple, la facturation du juridique à une ligne de production) et techniquement coûteux.

On peut donc choisir de ne pas valoriser certaines prestations, et ce pour les raisons suivantes :

– le système qui en résulte est particulièrement simple, appelant un report des coûts en fin de processus ;

– le « fournisseur » est entièrement responsable de ses coûts. Il ne peut pas les faire supporter par les autres. On l'empêche de sauver les apparences par facturation abusive ;

– on évite enfin une imputation arbitraire de ces coûts sur ce que fournit le client à son tour.

Néanmoins, la gratuité des prestations peut mener à des excès car le client est entièrement déresponsabilisé sur sa consommation de prestations gratuites (de ce fait, les services fonctionnels gratuits sont souvent sujets à une surcharge d'activité). C'est ainsi que certains services comme la reprographie ont été progressivement facturés en interne. D'autre part, on ne se préoccupe de la couverture des coûts qu'en aval, une fois les frais généraux imputés (coût complet) ou comptabilisés (coût direct). Si le fournisseur n'est que peu impliqué dans la gestion de ses coûts, on pressent les conséquences qu'un tel système peut avoir sur les résultats de l'entreprise (prix trop élevés et demande en chute libre, ou prix bas, et pertes substantielles).

Exemple : Le traitement des frais de siège

La répartition des frais de siège sur les centres de profit s'opère souvent de manière arbitraire : à défaut de pouvoir valoriser une prestation précise du siège aux unités opérationnelles, une unité d'œuvre comme l'effectif, la masse salariale, ou le montant des immobilisations est utilisée. Un tel choix est contraire à la logique des PCI : les unités opérationnelles se voient attribuer un montant de charges dont la responsabilité leur échappe. Il est alors préférable d'envisager un calcul de profit hors frais de siège, qui sera responsabilisé sur la maîtrise de ses propres dépenses.

On conçoit aisément qu'il est rare d'avoir une chaîne de cessions gratuites le long d'un processus. Tout au plus, on trouvera, en amont de celui-ci, ou dans les services fonctionnels, des centres de coûts, et en aval, un (des) centre(s) de revenus (ou de profit), comme le suggère la figure 2.9, mais la chaîne de gratuité doit forcément s'interrompre. Le plus souvent la relation de gratuité émanera d'un fournisseur fonctionnel, et le coût sera imputé en fin de processus.

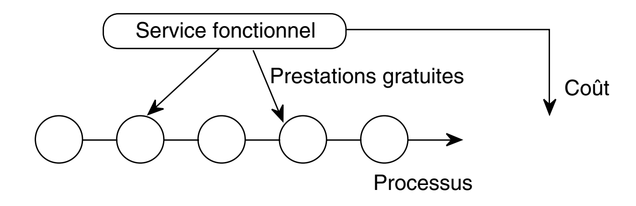


Figure 2.9 – *La gratuité est souvent caractéristique d'une prestation fonctionnelle*

4 La valorisation comptable au coût réel

La valorisation des échanges internes au coût réel ne répond pas à la logique de fonctionnement par centres de responsabilité, dans la mesure où la « pression » est entièrement reportée du fournisseur sur le client. Cependant, il advient que des entreprises adoptent ce système de facturation, essentiellement pour des raisons de *suivi des coûts*. En effet, le coût réel constitue une information comptable. Toutes les procédures comptables se trouvent facilitées par son usage. Les résultats d'entités n'en sont que plus facilement agrégés, et les rapprochements entre comptabilité de gestion et comptabilité générale sont moins fastidieux. De plus, si cette technique de valorisation est appliquée tout au long du processus, les coûts sont parfaitement suivis de l'amont à l'aval. On se situe dans le modèle des coûts en cascade, qui constitue une base tangible pour la prise de décision. Il résulte de cela que la fixation de la marge est grandement facilitée par la connaissance de l'ensemble des coûts directs en aval du processus (on se demande alors quelle marge minimale, globale puis par produits, permet de couvrir l'ensemble des frais indirects).

L'adoption d'une valorisation des échanges au coût réel peut relever d'un choix comptable judicieux. Mais attention ! Il s'agit d'être cohérent. On ne peut pas demander à ce système d'entretenir un fonctionnement par centres de responsabilité. Si on le faisait, ce choix ne serait pas équitable et contraire aux exigences de convergence des buts et de responsabilisation des entités.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

5 Les logiques « mélangées »

Il est utile de rappeler que l'on peut distinguer une logique d'intégration d'une logique de marché par les réponses données aux deux questions suivantes :

– Le fournisseur peut-il vendre sur le marché ?

– Le client peut-il s'approvisionner sur le marché ?

On a vu ci-avant qu'en toute rigueur, il convenait de répondre « tout oui » ou « tout non ». La pratique peut pourtant apporter des réponses mixtes, comme le suggère le schéma suivant.

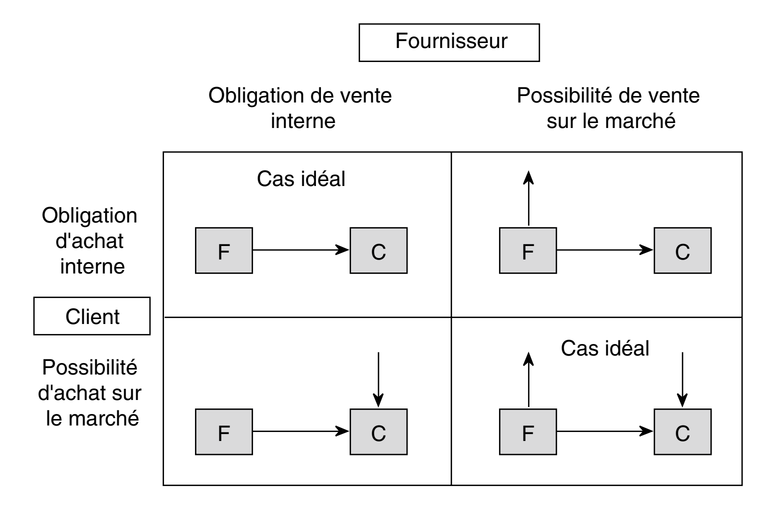


Figure 2.10 – *Situations de règles d'achat interne*

Les mélanges de logique, en théorie, sont aberrants. Néanmoins, l'histoire de l'organisation, peut permettre de les comprendre. Il ne faut pas moins les considérer comme des *cas temporaires ou transitoires*.

➤ *Cas où le fournisseur est en logique d'intégration et le client en logique de marché*

La situation n'est pas équitable. En effet, le client peut s'approvisionner en externe alors que le fournisseur ne peut écouler sa production (ses prestations) qu'en interne. En d'autres termes, si l'acheteur choisit de s'approvisionner sur le marché, le vendeur se trouve « au chômage technique ». Ce choix est aberrant, sauf dans le cadre d'un *programme autoritaire de réduction des frais généraux.*

Exemple

Une agence de voyage nationale a créé, lors de l'installation de son réseau et d'une base de données centrale des réservations, un service informatique qui rassemble trois personnes a été créé. Aujourd'hui, le système de réservation est opérationnel, sans défaillance. À la direction, on considère que l'unité informatique coûte cher pour un travail qui se résume à une trentaine d'heures d'intervention par mois. Des calculs simples incitent à

externaliser ce service. Certains directeurs généraux n'en hésitent pas moins : les informaticiens de l'entreprise connaissent les arcanes du réseau et de la base de données, il serait risqué de les remercier du jour au lendemain. La direction décide alors de faire du service informatique une entité autonome, et de fixer les règles suivantes :
– les interventions du service informatique seront facturées à un tarif horaire négocié avec les entités clientes, après arbitrage de la direction ;
– les entités-clients sont autorisées à faire appel à des prestataires extérieurs si ceux-ci offrent des prestations d'égale qualité à moindre coût ;
– si dans ces conditions, le service informatique parvient à réduire ses frais de fonctionnement, il sera autorisé à développer des activités à l'extérieur de l'entreprise.

➤ *Cas où le fournisseur est en logique de marché et le client en logique d'intégration*

Cette situation est problématique, dans la mesure où le fournisseur peut avoir intérêt à écouler l'ensemble de sa production (ses prestations) sur le marché. Auquel cas, c'est l'entité-client qui est « au chômage technique ». La coexistence des deux logiques appelle alors des règles précises :

– en *interne*, le fournisseur demeure un *centre de coûts* et facture ses prestations au coût standard (avec éventuellement une marge de compensation), à hauteur des besoins du client ;
– en *externe*, le fournisseur est considéré comme un *centre de profit*.

Le vendeur est donc soumis à *deux évaluations distinctes*.

Cette situation se rencontre dans des entreprises fonctionnant traditionnellement en logique d'intégration et qui, par nécessité (surproduction, surcapacité) ou choix stratégique, entrent sur un marché de produits intermédiaires. Elle demeure difficile à gérer tant en termes d'évaluation que pour l'entité fournisseur, coiffée « d'une double casquette ».

Ces règles « mixtes », en raison de la complication qu'elles engendrent tant au niveau de l'entreprise qu'à celui de l'entité-fournisseur, ne devraient caractériser qu'un état transitoire.

Si le volume relatif des biens ou services cédés en interne est faible ou en voie de le devenir, une organisation par centres de profit est souhaitable (voir figure 2-11).

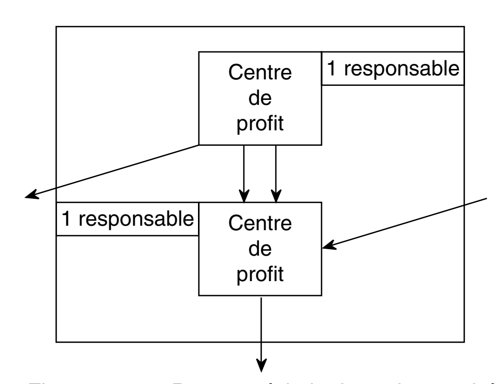


Figure 2.11 – *Passage à la logique de marché*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Si au contraire, le volume relatif des échanges en interne a tendance à se maintenir ou à s'élever, un retour à la logique de coûts est souhaitable, selon le mode d'organisation décrit dans la figure 2-12 (création d'une unité vendeuse commune pour les produits intermédiaires et les produits finis) :

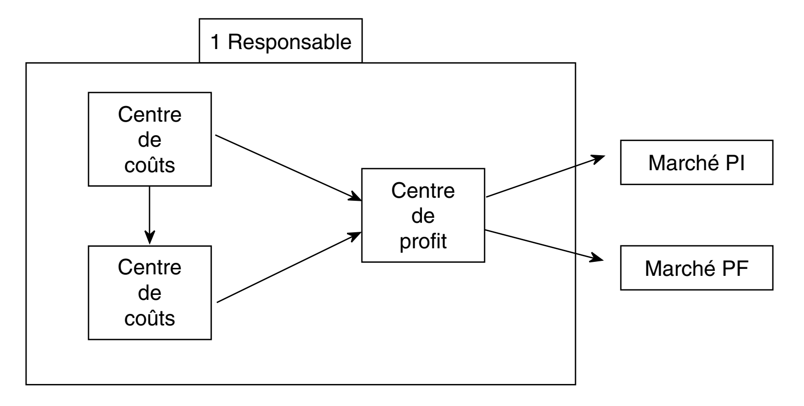


Figure 2.12 – *Passage à une logique de coût*

Exemple : Une logique de marché faussée

> Une entreprise implantée en Savoie produit des laitages. Une unité collecte et pasteurise du lait vendu soit sur le marché local, ou bien à une seconde unité qui produit des yaourts. Les deux entités sont considérées comme des centres de profit. Mais le lait vendu en interne est valorisé au coût direct de production, et les cessions internes représentent les trois quarts de l'activité de l'unité laitière. Les pertes de cette dernière sont chroniques, et il ne faut pas s'en étonner. Dans ce cas, il est préférable de passer à une configuration telle que celle représentée dans la figure 2.12.

6 Les contrepoids à la logique de marché

La logique de marché, prise au pied de la lettre, fait des divisions un ensemble d'entités autonomes. À travers l'exemple de l'entreprise X, on a vu dans quelle mesure les intérêts d'une division pouvaient être contraires à ceux du reste de l'entreprise. Des méthodes ont donc été conçues pour faire en sorte que le regroupement des entités soit plus qu'un simple alignement d'entreprises, que chacune trouve son intérêt à appartenir à la firme, tout en préservant la logique de décentralisation. L'exemple du verrier français cité ci-avant illustre bien les situations problématiques auxquelles une logique de marché sans concession peut mener.

La première alternative consiste à pratiquer des échanges en interne à un « quasi-prix de marché ». Deux cas de figure peuvent se présenter :

– Si le prix du marché est « juste », on peut pratiquer des échanges internes à une valeur de peu inférieure à ce prix, afin d'inciter à l'approvisionnement en interne.
– Si le prix du marché est faussé, par exemple inférieur à ce qu'il devrait être, une mesure supplémentaire de soutien au fournisseur peut consister à bloquer

momentanément l'approvisionnement externe, et fixer les cessions à une valeur légèrement supérieure au prix du marché pratiqué. Cette seconde méthode est une solution de courte durée, à moins que l'entreprise ne retourne à une logique de coût, en essayant de trouver des économies potentielles à d'autres étapes du processus de production-commercialisation.

Une seconde démarche peut être mise en œuvre lorsque le marché est en sur ou sous-capacité momentanée. Dans le premier cas (surcapacité), le prix du marché est anormalement bas ; le fournisseur est donc mis en péril. Dans le second, le client est en danger. Deux attitudes sont alors possibles (de la part de la direction). On peut laisser jouer le marché, auquel cas, l'entité menacée risque de devoir cesser ses activités. Si la direction, au contraire, tient à tout prix à maintenir la capacité productive, tout en préservant les règles du jeu, on peut avoir recours à une organisation artificielle. Il s'agit alors de créer une « entité-fantôme », qui, en cas de surcapacité, achète auprès du fournisseur au coût complet, et revend au client au prix du marché (voir figure 2.13). Les pertes dues à la surcapacité sont entièrement assumées par cette entité. Il est évident qu'une telle solution n'est que de très courte durée[1]. L'inconvénient d'une telle démarche est évident : comment faire en sorte que les entités se considèrent encore comme responsables ? L'une bénéficie de la situation de marché, et l'autre en est protégée. Un palliatif, alors coûteux, consiste à établir une comptabilité parallèle.

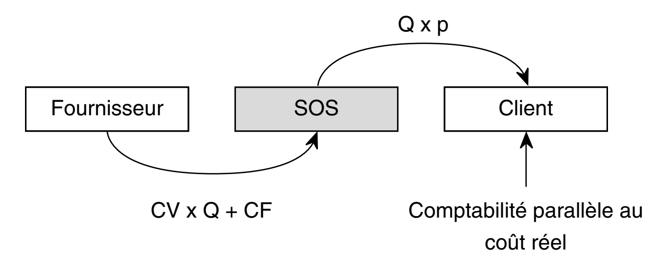


Figure 2.13 – *Mise en place d'une entité « de secours » en cas de saturation du marché (d'après Michel Lebas et Jean-Loup Ardoin)*

Exemple : Une plateforme logistique au secours des fournisseurs et des clients

Un groupe verrier européen détient à la fois des usines et des centres de distribution locaux. À ce jour, les usines ne sont pas compétitives en termes de coûts de production. D'autre part, les magasins s'approvisionnent auprès d'elles en petites quantités, et donc à des prix élevés. Ces derniers ont donc choisi, au cours des dernières années, d'acheter des lots plus importants afin de ne pas supporter des coûts d'approvisionnement trop élevés. Le résultat à l'échelle du groupe n'a pas tardé : les stocks ont augmenté de 45 % en trois ans, et certains distributeurs éprouvent des difficultés de trésorerie en raison d'un BFR trop élevé.

1. Cette méthode a été éprouvée au niveau des états et des confédérations dans le cadre de politiques de soutien aux secteurs sinistrés (l'agriculture dans la CEE ou aux États-Unis dans les années 1970).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Une solution mise en œuvre pour préserver les magasins a consisté à créer des plateformes logistiques régionales. En jouant le rôle de centrales d'achat, les plateformes négocient des prix plus faibles que les magasins. Ce faisant, elles incitent les usines, qui jusqu'ici jouissaient d'une demande très dispersée, à réduire leurs coûts de production. De leur côté, les magasins s'approvisionnent toujours au même prix, mais n'ont plus à supporter les effets d'une faible rotation des stocks. Les plateformes, quant à elles, sont censées se financer par l'économie réalisée grâce aux commandes groupées.

Un système de prix de cession interne peut être conçu dans une optique de localisation du résultat dans l'entreprise, de suivi comptable de ce résultat, ou encore en vue de donner aux entités qui la composent les moyens d'être responsables de leur performance financière. On a vu pourquoi ces trois objectifs n'étaient pas toujours compatibles. En d'autres termes, on ne peut pas tout demander à un système de PCI, et qui plus est, il faut être au clair avec ce que l'on attend de lui. Le tableau qui suit permet justement de rappeler l'essentiel de ce qui précède, et d'éviter certaines confusions regrettables.

En second lieu, un système de PCI a un coût, qui dépend essentiellement du choix de valorisation des échanges et de la complexité de l'organisation interne. Il convient alors d'arbitrer entre l'opportunité d'un tel système, au regard des objectifs qui lui ont été assignés, et des coûts supplémentaires qu'il va engendrer.

Tableau 2.3 : *Synthèse sur les différents modes possibles de valorisation des échanges internes*

Objectifs du système de PCI	Valorisation possible				
	Coût standard variable	Coût standard complet	Coût réel	Prix du marché	Valeur arbitraire
Suivre le résultat comptable			X		
Évaluer la responsabilité financière des entités	X			X	
Prendre des décisions (détermination de prix, faire ou faire faire…)	X	X	X	X	
Localiser le résultat comptable					X

L'essentiel

Un prix de cession interne est la valeur à laquelle un bien ou un service est cédé entre deux entités d'une même entreprise, le système de prix de cession interne étant l'ensemble des règles de valorisation adoptées par une firme. C'est un mode de réintroduction du marché dans l'entreprise. Les prix de cession interne confèrent aux entités les moyens de l'exercice de leur responsabilité en influençant les modalités de mesure de leur résultat.

La valorisation des prix de cession interne s'inscrit dans une logique de relation de facturation client-fournisseur. La logique d'intégration des centres de responsabilité conduit à l'obligation

☞

☞

de s'approvisionner en interne (la limite inférieure du prix de cession interne étant alors le coût de production) tandis que la logique de marché conduit à la mise en concurrence par rapport au marché des prestations du fournisseur (la limite supérieure du prix de cession interne étant alors le prix de marché).

Les méthodes de valorisation vont alors refléter ces logiques avec :
– la valorisation au coût standard (coût standard complet, coût variable standard),
– la valorisation au prix du marché,
– la gratuité,
– la facturation comptable ex-post au coût réel,
– le mélange des méthodes précédentes.

Questions

1. *Un système de prix de cession interne permet-il une mesure objective et réaliste des résultats économiques de chaque centre de responsabilité ? Donnez des exemples.*
2. *Les prix de cession interne fondés sur les coûts ne sont-ils pas la négation de la logique de marché ?*
3. *Fixer les prix de cession interne, est-ce la solution idéale pour arbitrer les échanges entre divisions ?*
4. *Donnez des exemples qui illustrent la divergence des intérêts au sein d'une entreprise. Développez notamment les sources de conflit qui peuvent naître entre deux divisions d'une même entreprise lorsqu'il s'agit de fixer un prix de cession interne ?*
5. *Quels sont les avantages d'un PCI calculé ex ante par rapport à un PCI élaboré a posteriori ?*
6. *Dans quelles conditions le WWB (World Wide Best) peut-il être préférable au prix de marché pour valoriser les cessions internes ?*

3 CONTRÔLE ET NOUVELLES STRUCTURES ORGANISATIONNELLES : LE MANAGEMENT DES ACTIVITÉS, DES PROCESSUS ET PAR PROJETS[1]

Le contrôle de gestion, dans son approche traditionnelle, repose sur une vision hiérarchique, verticale de l'entreprise :

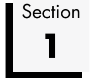
– il est conçu pour permettre une délégation d'autorité entre un responsable et ses subordonnés ;
– il s'appuie sur une structure en centres de responsabilité qui s'emboîtent les uns dans les autres suivant une logique verticale ;
– les négociations d'objectifs, l'analyse de résultats s'effectuent entre supérieurs et subordonnés.

1. Ce chapitre a été rédigé par V. Malleret, à partir de ses expériences et de ses recherches cumulées dans le domaine de l'organisation et de la gestion des opérations. Il a été complété par D. Michel, spécialiste de la gestion par projets.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

La structure en centres de responsabilité et l'organisation hiérarchique sur laquelle elle est calquée ne sont pas nécessairement les formes organisationnelles qui permettent de gérer et de piloter de la façon la plus efficace la performance de l'entreprise. Deux autres formes au moins sont utilisées dans les organisations : la gestion par processus et la gestion par projet. Au-delà d'une présentation succincte, théorique et pratique, de ces deux nouvelles formes d'organisation, l'objet de ce chapitre est de comprendre en quoi elles « percutent » le contrôle et les problématiques du contrôle. On cherchera dans ce chapitre à répondre en particulier aux questions suivantes : quels problèmes spécifiques de contrôle soulève le management des activités et des processus ? Comment contrôler les processus clés de l'organisation et un processus déterminé pour mieux piloter la performance ?

Section 1 ■ Pourquoi gérer des processus ?
Section 2 ■ Qu'est-ce qu'un processus ?
Section 3 ■ Comment contrôler un processus ?



POURQUOI GÉRER DES PROCESSUS ?

Lorsque l'on observe l'organigramme d'une entreprise fonctionnelle, on constate qu'il ne correspond pas à la façon dont le travail est organisé pour produire un bien ou un service pour un client. En effet, les flux de produits, certaines informations, voire même les clients passent d'un service à l'autre ou d'un département à un autre de façon transversale ou horizontale et non verticale (figure 3.1).

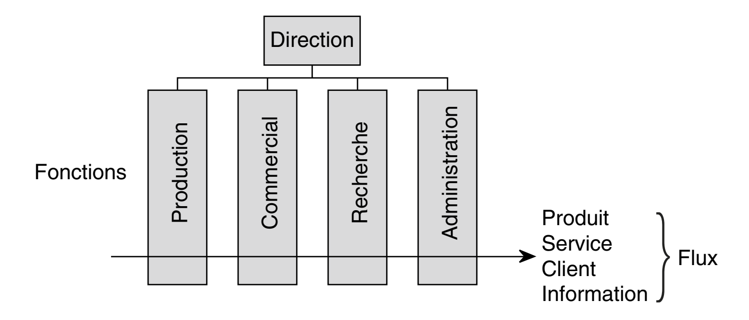


Figure 3.1 – *Fonctions et flux dans l'entreprise*

Exemple

> Dans un hôpital, un malade hospitalisé dans un service va se rendre à la radiographie, au bloc opératoire, passer dans les services administratifs pour des formalités d'admission… De la même façon, lorsque le client d'une banque demande un chéquier dans son agence, cette demande sera traitée successivement par des services administratifs, informatiques, une imprimerie… avant que le chéquier ne retourne dans l'agence qui, elle, est sous la responsabilité d'un directeur régional ou d'un directeur de réseau.

Or, comme on le voit dans ces exemples, le fait qu'un produit, un service ou un client « traverse » différentes divisions de l'entreprise n'est certainement pas propice à l'obtention d'un haut niveau de performance, par exemple en matière de qualité, de délai, etc., car le produit traverse des espaces blancs (*white space* pour G.A. Rummler et A.P. Brache, 1991), ceux qui se trouvent entre les différentes cases de l'organigramme, et dans lesquels la coordination entre les différents services peut laisser à désirer.

On peut donc considérer qu'il existe un hiatus entre la structure organisationnelle de l'entreprise et la réalité du travail qui s'accomplit. La compétitivité de l'entreprise est jugée sur sa capacité à gérer correctement un ensemble d'activités qui s'enchaînent horizontalement, tandis que le système de contrôle de gestion traditionnel gère de façon prioritaire l'articulation entre les différents niveaux hiérarchiques au sein de chaque fonction.

La maîtrise de la dimension horizontale, cet enchaînement d'activités que nous appellerons processus, est d'autant plus nécessaire que c'est en elle que se trouvent les principaux gisements potentiels d'amélioration de la performance. Ainsi, aujourd'hui, la capacité à faire travailler le marketing, les études, les méthodes de concert pour la mise au point d'un nouveau produit peut constituer un avantage compétitif plus significatif que le niveau de performance de chacune de ces fonctions pris isolément.

En d'autres termes, le contrôle de gestion partait du principe que l'optimisation de la gestion dans chacun des centres de responsabilité conduirait à une gestion optimale de l'entreprise. Ce principe est, chacun le sait, faux en mathématiques et on a pu observer qu'il en allait de même en entreprise. Par exemple, on peut voir un service achat négliger la qualité ou le cadencement des approvisionnements pour minimiser ses prix d'achat, et rien ne prouve que ce qu'il va ainsi économiser compensera les dysfonctionnements qui en découleront en production.

La gestion des processus a pour but de réintroduire une logique transversale, permettant de dépasser les frontières et les espaces vacants, sources de non-performance, pour parvenir à une vision différente, plus globale et plus orientée vers les clients de l'entreprise.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Section 2 QU'EST-CE QU'UN PROCESSUS ?

Il est important tout d'abord de souligner deux points. D'une part, le processus est une appellation ambiguë, sur laquelle il n'y a pas de consensus véritable. Nous essaierons toutefois d'en donner une définition en le positionnant par rapport à d'autres termes plus ou moins proches. D'autre part, il ne faut pas confondre le processus dont nous parlons ici, avec le processus de contrôle de gestion qui désigne le cycle « prévision-planification-suivi des résultats-évaluation » couramment mis en œuvre.

On peut admettre qu'*un processus est un enchaînement d'activités qui concourent à la création d'un bien ou d'un service*, lequel peut être destiné à un client final ou à d'autres services ou processus de l'entreprise. Les principales caractéristiques d'un processus sont (d'après P. Zarifian, 1994) :

– des entrées,
– une ou des sorties,
– des ressources,
– un coût approximatif,
– une performance globale,
– des éléments de performance attachés aux points critiques,
– un déroulement temporel,
– des règles et procédures.

1 Processus et activités

Le terme « activité » que nous venons d'utiliser n'est pas, lui-même, très bien défini, bien que la plupart des travaux se référant à la comptabilité d'activités (Activity Based Costing ou ABC) et au management des activités (Activity Based Management ou ABM) l'utilisent.

REPÈRES : Qu'est-ce qu'une activité ? Définitions et finalités

Auteur(s)	Définitions propres	Finalités
Berliner et Brimson (1988)	« Une opération nécessaire au fonctionnement de l'entreprise, implantée dans un ou plusieurs service » (p. 237)	
Mévellec (1990)	« Une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations » (p. 115)	
Lebas (1991)	« Un ensemble d'actions ou de tâches… »	« … qui ont pour objectif de réaliser… un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur » (p. 51).
Lorino (1991)	« Un ensemble de tâches élémentaires… »	« … permettant de fournir un output […] à un client interne ou externe » (pp. 39-40).
Bouquin (1993)	« Un ensemble cohérent de tâches… »	Effectuées par les entités « pour remplir leurs missions » (p. 70).
Bescos et Mendoza, (1994)	« Une combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthode et d'environnements… »	« … qui permet de produire un produit ou un service donné » (p. 35).

D'après Alcouffe et Malleret, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 10, volume 2, novembre 2004.

En particulier, les auteurs qui mobilisent le terme d'activités s'opposent sur le fait de savoir si une activité est toujours réalisée dans le même service, le terme de processus étant alors réservé à des enchaînements d'activités effectuées dans des services différents, ou si une activité peut elle aussi être réalisée dans plusieurs entités organisationnelles distinctes. Nous nous en tiendrons ici à la première option et réserverons le mot processus à un enchaînement d'activités qui dépassent les frontières des unités hiérarchiques, puisque c'est en cela que ces derniers se différencient des centres de responsabilité et que cette terminologie se rapproche de celle utilisée en gestion de production et en gestion de la qualité.

Par ailleurs, nous admettrons aussi que le processus a une réalité physique, c'est-à-dire qu'il est effectivement composé d'un enchaînement d'opérations de transformation de matières, d'informations ou de personnes, alors que certains auteurs travaillant sur l'ABC peuvent qualifier de processus des suites d'activités qui n'ont pas de chaînage concret dans l'entreprise.

La distinction entre activité et processus est également rendue délicate par le fait qu'elle dépend pour une part du point de vue adopté, de la distance à laquelle « l'objet entreprise » est observé. Ainsi, ce qui apparaît de loin comme une activité (par exemple le stockage des matières premières) pourra être décrit comme un processus si on l'analyse de façon plus détaillée.

Pour mémoire, rappelons également qu'il ne faut pas confondre l'activité telle que nous venons de l'évoquer et l'activité comprise comme secteur d'activité (équivalent du terme anglo-saxon *business*).

2 Processus et projet

Bien qu'une certaine superposition soit possible entre processus et projet (ainsi, la création, le développement et la commercialisation d'un nouveau produit peuvent être vus comme un processus mais aussi comme un projet), on retiendra les distinctions suivantes.

Tableau 3.1 – *Processus et projet (d'après P. Zarifian, 1994, et P. Lorino, 1997)*

Processus	Projet
• Répétitif • Continu, permanent • Des éléments du processus pris isolément peuvent avoir une valeur • Des *outputs* multiples	• Unique • Limité dans le temps • N'a de valeur que dans son ensemble • Un seul *output*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

REPÈRES : Le projet, une forme particulière et distincte du processus ? Le management par projets

Comme le précise (tableau 3.1) la définition selon P. Zarifian et P. Lorino, une des principales différences entre le management par projets et le management des activités et des processus, réside dans la dualité existant entre :

– l'amélioration et l'évolution « continue » des processus répétitifs permanents visant *in fine* à « satisfaire » un client interne ou externe ;
– et celle dite du management par projet qui serait par définition « unique et limité dans le temps ».

En théorie, les activités opérationnelles et fonctionnelles d'une entreprise pourraient être analysées selon deux points de vue :

– la vision hiérarchique traditionnelle fonctionnelle, dont on a pu apprécier les faiblesses en termes de communication inter-fonctions ; il existe donc un risque de performances médiocres, principalement en termes de satisfaction clients et d'adaptation de l'organisation aux enjeux de la compétition ;
– la vision définitivement transversale de l'organisation dont le fonctionnement ne serait articulé qu'à partir de processus et/ou de projets transversaux.

Une vision matricielle « pure » et parfaite des organisations est bien entendu une illusion. Dans maintes circonstances, le management des activités et des processus est donc sans doute le plus approprié à l'amélioration des performances opérationnelles et financières des entreprises.

Cependant, **« l'intensité de changement »** voulue ou nécessaire par et pour l'entreprise peut conduire au choix du management par projet : au-delà de l'unicité qui est une caractéristique essentielle d'un « projet », cet autre critère peut amener à conférer à un plan d'action ou à une refonte d'un processus le caractère de projet.

À titre d'exemple, on peut citer le cas d'une modification radicale des processus de production et de gestion de la qualité qui doit être conduite dans des délais très courts. Il en sera de même si le délai de mise sur le marché d'un produit ou d'un service est stratégique. Il s'agira bien dans ces cas d'une action unique, limitée dans le temps, avec sans doute un seul output, mais qui, surtout, visera à gérer un changement « stratégique » plutôt qu'opérationnel pour l'entreprise.

Le « management par projets » consistera alors à gérer les changements perçus comme lourds pour l'organisation soit pour des raisons d'investissement soit, le plus souvent, parce les changements considérés impliquent l'adhésion réelle des acteurs.

En pratique, on peut dire que l'on choisira de conduire un changement selon un management en « mode projet » si l'on estime qu'il est mieux à même d'atteindre les améliorations de performance qu'une gestion que l'on pourrait qualifier de « traditionnelle ».

Les méthodologies de gestion de projet de type technologique peuvent s'appliquer aux projets de type organisationnel d'autant plus aisément que ces changements nécessitent en général un travail en équipe, transversal par nature, et donc des compétences humaines spécifiques.

En conclusion, on peut avancer que loin d'être en contradiction avec la gestion des activités et des processus, le management par projets la complète utilement pour agir sur les leviers clés d'amélioration des performances des entreprises.

Il est bien entendu que la mise en œuvre de telles techniques de gestion impliquera sans doute une évolution majeure du rôle et des savoir-faire du contrôleur de gestion, et qu'en particulier il lui appartiendra de gérer le délicat alignement des objectifs entre les différents modes de management : objectifs verticaux, objectifs transversaux de refonte des processus et objectifs des projets : des méthodologies telles que OVAR (présentée plus loin) peuvent contribuer à cette convergence des objectifs.

Pour aller plus loin sur le management par projets, on relira avec intérêt l'ouvrage toujours d'actualité du Professeur Davidson Frame, *Le nouveau management de projet*, Afnor, 1995, traduit de l'anglais, *The New Project Management*, Jossey-Bass Inc, 1994, et on pourra consulter le site mondial www.pmi.org.

3 Processus et processus

On peut également classer les processus de l'entreprise selon différents critères. On peut ainsi distinguer :

- *les processus principaux* qui conduisent directement au client final (par exemple le processus prise de commande-livraison-facturation-encaissement) ;
- *les processus supports* qui contribuent de façon plus ou moins directe au fonctionnement des processus principaux (par exemple le processus de recrutement).

L'ensemble de ces éléments peut être résumé dans la figure 3.2.

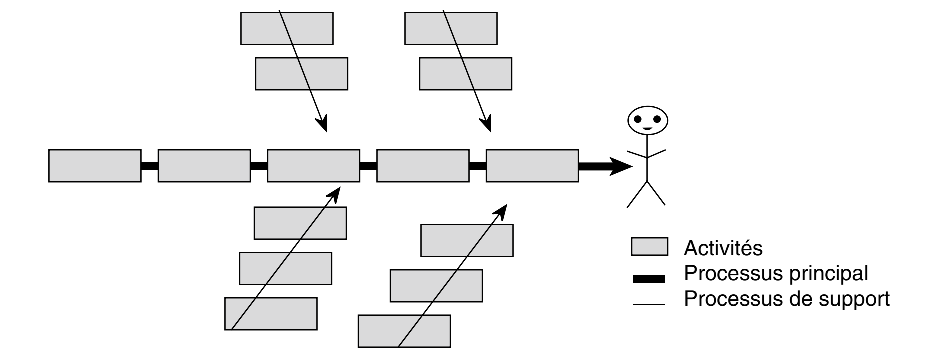
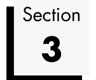


Figure 3.2 :– *Processus et activités*

Par ailleurs, certains auteurs distinguent les processus selon leur niveau stratégique. On oppose alors :

- *les micro-processus*, constitués des opérations réalisées à l'intérieur d'un service pour exécuter une activité, et qui sont en fait un « chaînage » de tâches et qui nous intéressent dans ce chapitre ;
- *les processus opérationnels*, que nous avons décrits jusqu'ici ;
- *les processus stratégiques* qui consistent à conduire des changements importants dans l'entreprise, que ces changements concernent les secteurs d'activité, les orientations stratégiques ou l'évolution de processus opérationnels.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.



COMMENT CONTRÔLER UN PROCESSUS ?

En tant que structure destinée à supporter le contrôle de gestion, le processus doit posséder les mêmes caractéristiques que le centre de responsabilité, c'est-à-dire un responsable, des objectifs, un ensemble d'outils (budget, critères d'évaluation des performances). Nous allons étudier successivement ces trois éléments en insistant sur les particularités liées au fait que nous parlons de processus.

1 Un responsable

Si l'on s'en tient à une reproduction du modèle traditionnel de contrôle de gestion, le processus doit avoir un responsable, que l'on qualifiera de « responsable de processus » ou de « propriétaire de processus », *process owner* pour les Anglo-Saxons. Un exemple concret de ce type de fonction peut être offert par les *materials managers* ou les *category managers*, chargés de gérer l'ensemble des flux physiques d'une entreprise, depuis l'approvisionnement jusqu'à la distribution physique.

La création d'une structure de responsabilité horizontale ne conduit en général pas à la suppression des structures verticales, et l'on obtient le plus souvent une structure matricielle combinant une dimension processus et une dimension fonction ou bien une dimension processus et une dimension géographique…

La gestion par processus : la généralisation de la co-responsabilité ?

Le principe du centre de responsabilité consiste précisément à considérer qu'un seul manager est tenu pour responsable des résultats de son périmètre d'activité.

Traditionnellement, dans l'entreprise, un type d'activité fait exception à cette règle : les services fonctionnels. En effet, la nature même de leur activité, étroitement liée à celle des services opérationnels, fait qu'il était difficile de rendre un manager de service fonctionnel entièrement responsable de sa performance. Par exemple, le service du personnel a besoin que les unités opérationnelles envoient les informations à temps pour calculer la paie et payer les salaires, un service central chargé de la sécurité dans les usines ne peut rien sans la coopération des responsables terrain, etc. Il y a donc coproduction d'un produit, d'un service entre les services opérationnels et le service fonctionnel, et par là même co-responsabilité dans l'élaboration du résultat.

On voit que cette notion de co-responsabilité s'étend avec la notion de processus, et plus encore lorsque l'entreprise combine une structure par processus et une structure par fonction. Ainsi il est difficile de dire si un nouveau produit se vend mal parce que le service marketing a mal analysé les goûts ou les besoins des futurs clients, si c'est parce que les ingénieurs d'étude ont conçu un produit inadapté ou si ce sont les services commerciaux qui n'ont pas fait les efforts de vente nécessaires.

L'introduction de la gestion par processus porte donc atteinte au « principe de contrôlabilité[1] » de deux façons :

– D'une part, par la nature même du processus, il est souvent difficile de tracer des frontières dans un processus et de cloisonner les responsabilités dans les « sous-processus ».
– D'autre part, la structure en processus cohabitant souvent avec une structure fonctionnelle, on aboutit à une structure matricielle qui génère par définition un partage des responsabilités.

Comme dans toute structure matricielle, on pourra observer des équilibres différents entre les deux axes de la matrice, conduisant parfois à la domination de la fonction, ou à celle des processus. De même, on verra émerger des conflits et la nécessité d'établir des règles et des arbitrages dans l'allocation des ressources, la gestion des ressources humaines, les critères d'évaluation et de promotion.

On peut toutefois envisager des formes organisationnelles plus souples dans lesquelles le responsable du processus est un groupe composé de représentants des principales activités constituant le processus piloté par l'un deux. Il faut noter que cette solution est le plus souvent préconisée pour *réorganiser* des processus plutôt que pour les *piloter* au quotidien.

2 Des objectifs

En toute logique, la définition des objectifs d'un processus opérationnel devrait partir du produit fini, c'est-à-dire du client. Ces objectifs devraient ensuite être déclinés pour chacune des étapes du processus, en « remontant dans l'organisation » (figure ci-dessous).

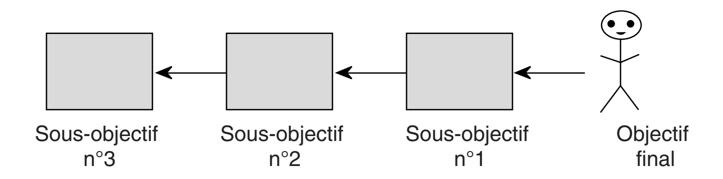


Figure 3.3 – *Objectifs et sous-objectifs des processus*

Cette démarche consiste donc à décliner un objectif portant sur un résultat en une succession d'objectifs portant sur les processus aboutissant à ce résultat. S'il existe un véritable « responsable de processus », on peut même envisager une discussion et une négociation de ces objectifs intermédiaires.

1. Pour une définition de la contrôlabilité, voir F. Giraud, « Responsabilité et contrôlabilité : une approche empirique », *Finance, Contrôle, Stratégie*, mars 2002, vol. 5, n° 1, pp. 77-99.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

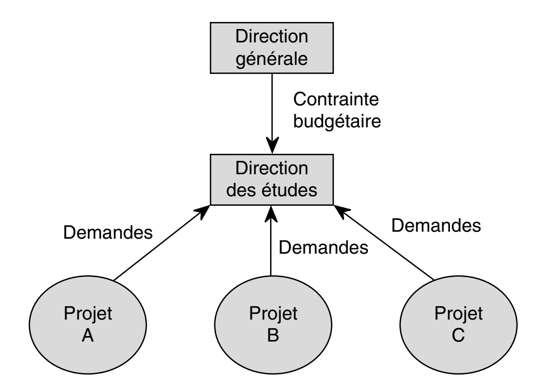
Toutefois, il est impossible de perdre de vue la dimension verticale de l'entreprise, qui fixe elle aussi des objectifs, attribue des budgets… et les éventuels conflits qui pourront naître de la confrontation des deux types d'objectifs. Un certain nombre de solutions sont envisageables (voir par exemple P. Lorino, 1997, chapitre 3), telles la segmentation des objectifs selon leur nature (certains relevant de la dimension horizontale, d'autres de la dimension verticale) ou bien l'harmonisation par négociation lors de la fixation de l'ensemble des objectifs. Pour l'instant, aucune d'entre elles n'apparaît comme parfaite.

Exemple

Une direction des études travaille pour plusieurs nouveaux produits qui en sont à des phases différentes de leur développement.

Au moment de l'établissement du budget, les trois chefs de projet envoient au directeur des études un état de leurs besoins pour l'année à venir, assorti d'un calendrier issu du programme de développement à respecter pour chaque produit.

La consolidation de ces demandes conduit à une charge de travail excessive pour le budget de la direction. *Que faire ?*



- Au moment du budget, effectuer des itérations pour essayer de trouver une solution : décaler dans le temps des demandes pour lisser la charge de travail, accroître le budget des études, retarder un des projets…
- Introduire une logique financière dans la logique de processus. Chaque responsable de projet a un budget qui lui sert à payer la direction des études… ou un prestataire extérieur.
- Si le problème surgit en cours d'année, s'appuyer sur la vision d'ensemble que l'on a des trois processus de développement pour prendre une décision d'allocation de ressources. Pour ce faire, consulter les responsables de processus et la direction générale, et éviter de s'en remettre à la seule direction des études.

3 Un système de mesure des performances

Les pratiques d'évaluation des performances dépendent de la structure organisationnelle adoptée pour prendre en compte la dimension horizontale.

Soit le processus existe en tant que structure organisationnelle, dotée d'autorité et de pouvoir. Dans ce cas, son responsable sera jugé sur les objectifs du processus, à charge pour lui d'obtenir la collaboration des responsables des différentes activités composant le processus, selon un contrôle de gestion relativement classique.

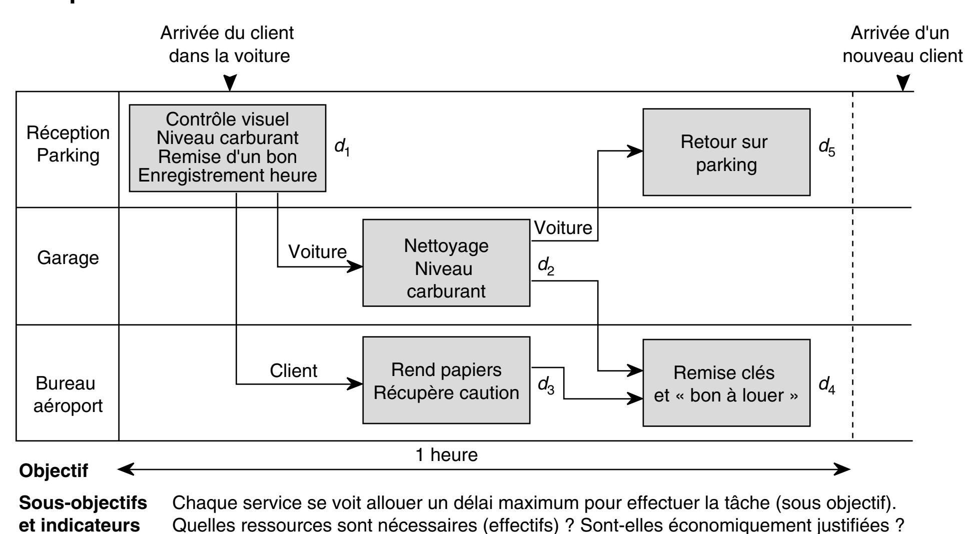
Soit le processus n'est pas doté d'une véritable structure organisationnelle. Dans ce cas, il est bon de prévoir, pour chacun des responsables, une grille d'évaluation qui inclut non seulement des critères économiques mais aussi des critères décrivant dans quelle mesure le service contribue à l'accomplissement de performances transversales. On pourra par exemple demander à un service de contrôle de gestion ou de facturation une performance en termes de fiabilité, de délai, à un service informatique une performance en termes de disponibilité du réseau, etc.

Moins efficace peut-être que la solution précédente, celle-ci est toutefois préférable à celle consistant à ne retenir que des critères de performance centrés sur l'activité du service qui conduit inévitablement le manager à « se retrancher dans sa citadelle » et à pénaliser le processus auquel il appartient.

Si l'on veut mettre un processus « sous contrôle », il ne faut pas seulement fixer un objectif à l'ensemble du processus voire des sous-objectifs à certaines activités. Il faut que, en un certain nombre de points du processus, des *indicateurs* soient prévus pour contrôler son bon déroulement et s'assurer du résultat final.

Pour illustrer cet aspect, on peut examiner le cas d'un processus de location de voitures, relativement simple ; l'entreprise de location a pour objectif de pouvoir louer une voiture dans l'heure qui suit son retour.

Exemple : Processus de location de voiture



© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Cet exemple appelle quelques questions et remarques :

- À grande échelle, dans une entreprise importante et sur des processus complexes, il ne sera pas possible de placer des « points de contrôle » partout, afin de ne pas alourdir le contrôle par la production d'un nombre excessif d'informations. Il faudra donc sélectionner les points critiques du processus, en termes de coût, de délai ou de qualité. Par critique, il faut comprendre ici que la non-réalisation de l'une de ces performances locales implique la non-atteinte de l'objectif global pour le processus. Ce concept peut se rapprocher de celui de variable clé qui sera développé au chapitre 4.
- Si l'on se place dans une perspective d'amélioration du processus, il peut être intéressant de privilégier les indicateurs concernant des étapes déficientes, qui n'atteignent pas les niveaux de performance souhaités. En effet, ce sont celles qui sont susceptibles de conduire à l'élaboration de plans d'action et par conséquent à des améliorations du processus (et non pas à une simple « mise sous contrôle »). Si l'on adopte ce point de vue, il faut être conscient du fait que l'on va aboutir à un ensemble d'indicateurs « instables », certains disparaissant lorsque l'étape ne pose plus de problèmes alors que d'autres apparaissent.
- Enfin, et indépendamment de ce point, il faut admettre que les objectifs du processus, et donc les indicateurs qui en seront déduits, seront de toute façon appelés à changer assez fréquemment. En effet, ils dépendent du niveau de prestation attendu par le client et celui-ci, qu'il soit entreprise ou particulier, peut avoir des priorités changeantes (coûts *versus* délai, par exemple).

Questions

1. *Peut-on imaginer une entreprise qui ne serait composée que de processus ?*
2. *Comparez les termes d'activités, de projet et processus.*
3. *En quoi la gestion par processus est-elle différente ou proche du concept de qualité totale ?*
4. *En quoi la gestion des processus d'une entreprise influe-t-elle sur les résultats de cette entreprise ?*
5. *Pourquoi a-t-on peu de « propriétaires de processus » dans les entreprises aujourd'hui ?*
6. *Quels sont les inconvénients d'une structure en centres de responsabilité fondée sur une division fonctionnelle de l'entreprise ? Quels sont ses avantages ?*

L'essentiel

Le contrôle de gestion repose traditionnellement sur une structure hiérarchique et verticale de l'entreprise conçue afin de permettre la délégation des responsabilités entre un supérieur et ses subordonnés : c'est la structure en centres de responsabilité.

☞

☞

Or, l'activité de l'entreprise est fondamentalement transversale dans la mesure où le produit (ou le service) est élaboré en « traversant » les différents services de l'entreprise. La performance de l'entreprise dépend ainsi de sa capacité à gérer correctement l'ensemble des activités qui concourent à la réalisation du produit. C'est aussi dans cette transversalité que se situe aujourd'hui l'essentiel des gisements d'amélioration de performance. Elle correspond aussi aux nouvelles formes et structures organisationnelles qui seront développées dans les entreprises, formes plus matricielles et alliant fonction et zone géographique, ou fonction et projet, par exemple.

Un processus peut être défini comme un enchaînement d'activités qui concourent à la création d'un bien ou d'un service.

Le contrôle de gestion ayant comme objet les processus doit réunir les caractéristiques classiques du domaine : un responsable, des objectifs, un système de mesure des performances.

Pour aller plus loin…

Quel rapport y a-t-il entre le contrôle des processus et la réingénierie des processus (*reengineering*) ?

Le contrôle de gestion fondé sur les processus et la réingénierie des processus s'appuient tous les deux sur les processus, c'est-à-dire sur une vision transversale de l'entreprise, fondée sur les flux physiques et organisationnels. La proximité entre les termes utilisés n'est donc pas fortuite.

Avant d'examiner ce qui peut les différencier, nous allons rappeler la définition de la réingénierie ; bien que, dans ce domaine non plus, un consensus ne soit pas totalement acquis, on pourra admettre que le réingénierie consiste à repenser de manière fondamentale et reconcevoir de manière radicale les processus clés de l'entreprise afin d'obtenir des améliorations spectaculaires de performance (coût, qualité, actifs, vitesse, service »)[1].

La principale différence entre le contrôle de gestion des processus et la réingénierie des processus est la suivante : le premier est une activité continue, destinée à mettre sous contrôle en permanence un processus et à le faire progresser de façon incrémentale. À l'opposé, la réingénierie est une action ponctuelle, destinée à obtenir des résultats rapides et quantitativement importants. Même si tous les processus ne peuvent être réorganisés simultanément, ce qui peut conduire à une succession d'opérations de réingénierie, la réingénierie s'apparente à un projet, limité dans le temps.

Par ailleurs, la réingénierie utilise des méthodes d'organisation et de gestion des opérations. Les solutions préconisées consistent souvent à modifier l'enchaînement des opérations, à éviter la parcellisation des processus… En cela, on peut dire que la réingénierie consiste à effectuer dans les services administratifs des entreprises des améliorations équivalentes à celles qui ont été menées dans les processus industriels dans les années 1980 (juste-à-temps, qualité totale…).

En revanche, le contrôle de gestion des processus maintient une dissociation entre le contrôleur de gestion et la direction générale (qui définit les processus, les structure, leur fixe des objectifs) d'une part, et les responsables opérationnels de processus ou de fonctions d'autre part, qui doivent conduire les actions d'amélioration pour atteindre les objectifs.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Conclusion

Au cours des dernières décennies, les structures auxquelles s'applique le contrôle de gestion ont considérablement évolué.

Jusqu'au milieu des années 1980, la structure dominante était celle des centres de responsabilité. La nature des centres de responsabilité pouvait varier (fonctionnelle, géographique, divisionnelle), mais le principe d'organisation restait toujours hiérarchique.

À partir des années 1980, on a vu émerger de nouvelles structures organisationnelles dans les entreprises, structures sur lesquelles le contrôle de gestion a commencé à placer des dispositifs de pilotage analogues à ceux qu'il utilisait sur la structure traditionnelle en centres de responsabilité : identification d'un responsable, fixation d'objectifs, définition d'indicateurs de mesure de performance, construction de budgets, élaboration de plans d'action.

Les deux principales structures organisationnelles que l'on a vu émerger sont les processus et les projets. Curieusement, le plus souvent, ces structures ne se sont pas complètement substituées à la structure en centres de responsabilité. On a donc aujourd'hui le plus souvent une superposition de deux ou trois structures, à partir desquelles le pilotage de la performance s'opère.

La cohabitation de ces structures ne va pas sans poser de problèmes au contrôle de gestion (conflits d'objectifs, doubles systèmes de *reporting*, etc.), de même qu'elle en a posé aux théoriciens des structures d'entreprise lorsqu'ils ont abordé les premières structures matricielles, et de même qu'elle en pose aux spécialistes des ressources humaines[1] : comment un individu vit-il son appartenance à un métier et à un projet, comment construit-il sa carrière, etc. ?

Tableau 3.2 – *Les structures du contrôle de gestion*

Hier	Aujourd'hui Demain ?
Centres de responsabilité	Centres de responsabilité + Processus + Projets

1. Pour les problèmes liés à la gestion des ressources humaines dans les structures projet, voir la thèse de H. Zannad : « La dimension psychosociale de la gestion par projet dans l'industrie automobile. Le cas des projets véhicule chez Renault SA. », Thèse Doctorat HEC, 1999.

DEUXIÈME PARTIE

LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE : DES OUTILS PRIVILÉGIANT L'ÉMERGENCE ET LA MISE EN ŒUVRE DE LA STRATÉGIE

L'évolution du contrôle de gestion vers le management de la performance est caractérisée par l'importance croissante d'outils privilégiant le lien entre stratégie et contrôle. Dans la vision classique, les systèmes de contrôle de gestion sont vus comme une instrumentalisation au service de la stratégie : la stratégie est réputée claire, explicite, formulée, et les systèmes de contrôle en découlent, pour mettre en œuvre la stratégie. Nous n'avions donc pas, en contrôle de gestion, à nous soucier des objectifs stratégiques, qui étaient considérés acquis. Depuis les années 1990 cependant, certains chercheurs (Simons, 1990, 1995, 2000) ont réfuté l'idée d'une stratégie explicite prédéterminée. L'idée d'une stratégie « émergente », construite à travers un jeu d'acteurs multiples au fur et à mesure que l'organisation et ses marchés progressent, plutôt qu'une stratégie édictée par un dirigeant tout-puissant, a fait son chemin. Les systèmes de contrôle désormais participent à la mise en forme de la stratégie, dans la mesure où ils apportent un filtre par lequel les dirigeants perçoivent l'incertitude de leur environnement, et prennent des décisions stratégiques en conséquence. On en vient à distinguer deux types de systèmes de contrôle :

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

• Les systèmes de contrôle dits « diagnostic » continuent de remplir une fonction de vigilance et de *monitoring* sur les actions prises et d'éventuelles actions correctives à mener ; ces systèmes, tant que les indicateurs sont « dans le vert », n'occupent pas une part importante du temps des responsables, qui n'y consacrent pas beaucoup d'attention ; ce sont des systèmes routiniers, mais indispensables comme une jauge de niveau d'huile dans un véhicule.

• Les systèmes de contrôle dits « interactifs » au contraire sont, dans un environnement turbulent, la source d'apprentissage pour l'organisation et pour les dirigeants ; ils leur permettent de faire face aux incertitudes stratégiques perçues, d'en débattre, de choisir de nouvelles intentions stratégiques ; l'information qui est au cœur de ces systèmes de contrôle interactifs fait l'objet de longs débats et de beaucoup d'attention de la part des dirigeants.

Dans cette perspective plus récente, l'utilisation de certains outils de façon diagnostic ou de façon interactive n'est absolument pas systématique. Par exemple, le budget et le contrôle budgétaire peuvent être utilisés soit de façon diagnostic, soit de façon interactive. Dans le second cas, l'outil doit avoir une grande souplesse tout en orchestrant des jalons, des « temps » de discussion stratégique, qui sont source d'apprentissage organisationnel : le plan et le budget deviennent des temps forts pour les dirigeants, ils dépassent le simple chiffrage financier et sont l'occasion de discussions sur les plans d'action, sur la stratégie et sa mise en œuvre concomitante. Dans le premier cas au contraire, le budget se limitera à un contrôle diagnostic, un garde-fou plutôt de nature financière et comptable, tandis que la fonction « interactive » sera développée à travers d'autres systèmes : par exemple un tableau de bord ou un *balanced scorecard* plus anticipateurs serviront de stimulant et de point focal à la discussion stratégique. L'important, *in fine*, est qu'il existe un système de contrôle interactif à un endroit ou l'autre, car c'est lui qui donne les moyens du dialogue et de la formulation d'une stratégie (émergente). Ce pourra être soit un outil « traditionnel », type budget et contrôle budgétaire, rénové dans cette perspective, allégé et simplifié dans sa forme, et au cœur du pilotage de la performance de l'organisation. Alternativement ce pourra être un « nouvel outil » du contrôle de gestion, système de pilotage, tableau de bord stratégique ou *balanced scorecard*. Dans les deux cas, il sera bon qu'une démarche structurée soit au service du management de la performance et du dialogue interhiérarchique sur la stratégie et sa mise en œuvre.

Dans le chapitre 4, nous présenterons une méthode, conçue par plusieurs professeurs du Département Comptabilité-Contrôle de gestion du Groupe HEC[1], la démarche Objectifs-Variables d'Action-Responsables (OVAR), qui présente l'intérêt d'être simple, puissante et opérationnelle aussi bien dans le cadre d'une structure hiérarchique en centres de responsabilité que dans le cadre de structures « horizontales » (processus, projet) plus novatrices et mieux à même de déployer la stra-

1. D. Michel initialement, puis E. Chiapello, M. Fiol, H. Jordan, M. Lebas et V. Malleret ont largement contribué à son élaboration et sa diffusion par leurs écrits, notes pédagogiques et enseignements. H. Löning a réalisé la rédaction du chapitre 4 à partir des recherches des précédents.

tégie. OVAR est avant-tout une démarche de management de la performance.

Les chapitres 5 et 6 présentent les outils budgétaires conventionnels. Ils sont articulés autour de la distinction entre gestion budgétaire prévisionnelle et suivi-analyse (contrôle) de la performance budgétaire. Au-delà de la description des techniques budgétaires, ces chapitres aborderont les écueils à éviter, l'animation de ces systèmes sur le terrain et les principes de « bonnes pratiques budgétaires ». Il s'agit de situer à nouveau les budgets dans cette perspective interactive de formulation et de mise en œuvre concomitantes de la stratégie. Les bonnes pratiques budgétaires supposent un niveau élevé d'échange et de communication dans le management. On examinera aussi les critiques qui ont été émises à l'encontre des budgets dans les dernières années, et la façon dont les systèmes de contrôle budgétaire peuvent y répondre. Une option est d'utiliser les budgets, simplifiés, de façon interactive ; une alternative est d'intégrer les outils budgétaires dans une démarche d'ensemble des systèmes de contrôle de l'organisation, avec des outils plus stratégiques de management de la performance.

Le chapitre 7 propose justement de développer de tels outils, plus stratégiques, et qui privilégient l'anticipation et l'adaptation. Ce chapitre discute deux outils répondant au même besoin : d'une part, les tableaux de bord stratégiques, outil de pilotage d'origine française, que nous suggérons d'asseoir sur la rigueur méthodologique de la méthode de management de la performance OVAR (présentée au chapitre 4), et d'autre part le *balanced scorecard*, outil d'origine nord-américaine qui a connu aux États-Unis, mais aussi en Europe, un succès grandissant dans les dernières années.

Enfin, le chapitre 8 porte, dans le contexte actuel des entreprises, sur les aspects organisationnels et comportementaux du contrôle de gestion. En effet, il ne s'agit pas seulement de développer et mettre en place des outils de contrôle de gestion, mais de poser la question plus globale du « comment contrôler » dans un contexte culturel et organisationnel donné, dans un climat humain préétabli. Cela nous paraît essentiel pour donner un sens concret au contrôle de gestion. Les praticiens du contrôle de gestion savent bien que les modèles mécaniques du contrôle ont du mal à fonctionner. On cherchera à comprendre quels principes, quels postulats, sous-tendent le contrôle de gestion et quelles conditions doivent être réunies pour que le *processus de contrôle* (et les outils associés) ait un sens.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

4 LA DÉMARCHE OVAR

OVAR est une démarche de management de la performance intégratrice. Elle permet de déployer la stratégie « au quotidien », de s'assurer que les axes stratégiques définis sont en concordance avec les plans d'action mis en œuvre pour y parvenir, à travers une analyse des leviers d'action, du petit nombre de causes qui contribuent essentiellement au résultat. La démarche va induire une réflexion et une discussion, à chaque niveau de responsabilité dans l'entreprise, sur les objectifs poursuivis et les processus ou activités sur lesquels se concentrent les efforts. C'est donc une méthode qui *intègre* les approches dites horizontale et verticale de l'organisation.

- L'approche « horizontale » (gestion de processus, de projet…) est incluse dans la formulation des objectifs, qui peuvent être des « cibles » transversales à l'organisation. Par exemple, la qualité sera certainement un objectif partagé, qui loin d'être délégué à une seule entité au sein de l'organisation, donnera lieu à un travail et une responsabilité interfonctionnels. Il en est de même de tout objectif d'amélioration de processus (d'achats, de stockage, d'information, de traitement de commande, de lancement de produit, etc.) qui implique une vision décloisonnée de l'organisation. L'approche « horizontale » est également perceptible dans la démarche de recherche des variables d'action, qui peut être rapprochée de (sans être assimilée à) une analyse des causes, libérée de tout schéma organisationnel ou de toute structure hiérarchique.

- La démarche OVAR reste cependant parfaitement adaptée, dans son utilisation, aux structures organisationnelles hiérarchiques délégataires. La réflexion sur les objectifs et les variables d'action devant être menée à chaque niveau de la hiérarchie, la mise en œuvre d'une démarche OVAR se transforme même en un puissant instrument de dialogue dans une relation de management. Chaque responsable va ainsi « confronter » « sa » grille OVAR à celles de ses collaborateurs, pour per-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

mettre un enrichissement des deux parties et aboutir à un « emboîtement » des grilles de niveaux hiérarchiques différents : à travers une délégation de responsabilités (R dans OVAR), certaines variables d'action du niveau (N) deviennent des objectifs négociés au niveau (N–1). Ce n'est pas là, dans la pratique, la moindre vertu d'une démarche qui, en tant qu'instrument structuré de dialogue, permet de donner à nouveau « du sens » à l'action de chacun, dans un contexte plus global.

Dans ce chapitre, nous allons nous attacher dans un premier temps à définir les termes et les étapes de la démarche OVAR, de façon théorique mais aussi en les illustrant de la manière la plus concrète possible. Nous nous attacherons également à lever les ambiguïtés qui peuvent se transformer en pièges lors de la mise en œuvre de la méthode. Après avoir éclairci le vocabulaire, nous présenterons plus précisément comment se construisent et « s'emboîtent » les grilles OVAR à différents niveaux de responsabilité. Enfin, la dernière partie du chapitre, introductrice aux chapitres ultérieurs (en particulier chapitre 7), abordera le dernier aspect de la méthode OVAR : il s'agit d'une démarche qui peut et doit à notre avis sous-tendre la conception de tableaux de bord en se situant en amont et en structurant le choix des indicateurs. Bien que nous n'abordions pas directement dans ce chapitre la question du système de suivi de la performance financière et non financière (chapitres 6 et 7), une vertu principale d'un système de management de la performance est de permettre un processus d'apprentissage passant par le retour d'expérience à travers des indicateurs soigneusement choisis et suivis.

Section 1 ■ Définitions
Section 2 ■ Les étapes de la démarche OVAR
Section 3 ■ OVAR et la conception des tableaux de bord stratégiques



DÉFINITIONS

Qu'appelle-t-on objectifs ? À quoi correspondent les variables d'action ? Quelles sont les caractéristiques concrètes d'un plan d'action ? De telles questions conditionnent la compréhension et la bonne mise en œuvre de la démarche OVAR.

1 Les objectifs

Les objectifs constituent les domaines de *résultat* où il est essentiel pour l'entreprise d'obtenir un succès et de bonnes performances. L'objectif fait en général

l'objet d'un « contrat » négocié servant de base à l'évaluation des performances du responsable. Lorsqu'un responsable s'interroge sur ses objectifs, il est essentiel de souligner que ceux-ci sont en petit nombre, constituent des points sur lesquels ses résultats seront mesurés et déterminants pour son évaluation. Cela signifie aussi que les objectifs sont la déclinaison quantifiée et datée, opérationnelle des buts généraux ou missions incombant au responsable. Leur formation doit être claire, précise, située dans le temps et doit pouvoir faire l'objet d'une mesure ou du moins d'une évaluation « objective ».

2 Les variables d'action

Les variables d'action sont les éléments critiques de la gestion dont l'évolution conditionne le succès ou l'échec et est déterminante sur le résultat. Ce sont les « principaux chemins » qui mènent au résultat, les principaux leviers d'action dont dispose le responsable pour atteindre ses objectifs.

Les variables d'action présentent deux caractéristiques principales :

– elles doivent être peu nombreuses, car l'action du responsable doit se concentrer sur le petit nombre de causes qui provoquent l'effet le plus important ; cette caractéristique est issue du respect, dans un environnement gestionnaire, d'un principe d'efficience. Il s'agit de concentrer son action là où l'on peut optimiser le résultat en retour. Ce principe découle de la loi de Pareto (règle des 80/20, selon laquelle 20 % des causes produisent 80 % du résultat) :

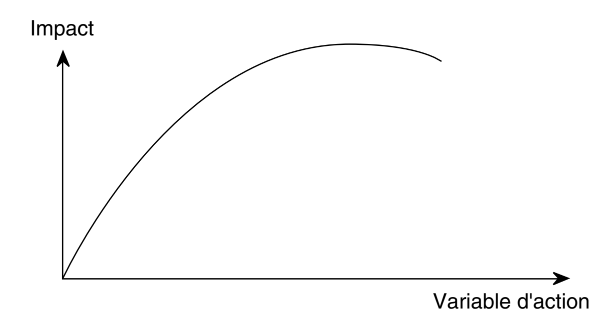


Figure 4.1 – *Démarche Pareto dans la recherche des variables d'action*

– elles doivent être maîtrisables par le responsable, c'est-à-dire que celui-ci doit avoir la possibilité d'exercer son action pour influer sur la variable. Certaines causes ont parfois une influence prépondérante sur le résultat, mais sont hors de portée, hors du champ d'action du responsable : elles ne constituent pas alors des variables d'action ; tout au plus devient-il intéressant de les suivre à titre indicatif pour comprendre ce qui se passe, mais elles ne peuvent fonder la base de l'action ni de l'évaluation du responsable. À titre d'exemple, la météo est un facteur

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

déterminant de la récolte pour un viticulteur, mais n'est pas pour lui une variable d'action.

Un petit schéma concrétise la signification d'une variable d'action :

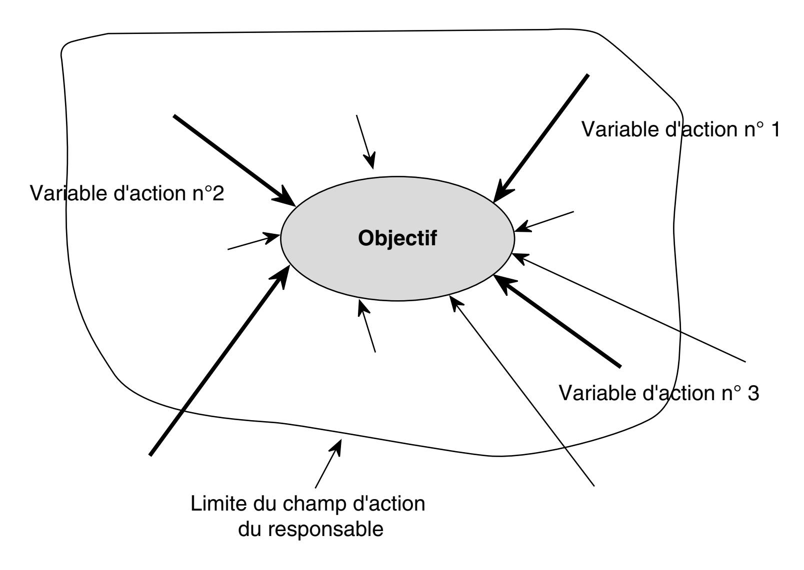


Figure 4.2 – *Qu'est-ce qu'une variable d'action ?*

La littérature en contrôle de gestion ou en management utilise parfois les notions de variable clé, point clé, facteur clé de succès ou encore levier d'action. Aucun de ces termes ne nous paraît, d'un point de vue terminologique et conceptuel, correspondre aussi bien aux caractéristiques et définition retenues que celui de variable d'action[1]. Le terme de « variable » insiste à la fois sur le caractère causal de celle-ci par rapport à l'objectif et sur son importance déterminante pour le succès ; le complément « d'action » souligne le caractère concret et opérationnellement transposable de la variable, sur laquelle le responsable doit pouvoir agir.

Les variables d'action étant causales par rapport à l'objectif, elles se situent le plus souvent en amont de celui-ci et leur suivi passe en général par des indicateurs très anticipateurs par rapport à l'indicateur de résultat. Par exemple, les ventes (objectif) vont résulter notamment du niveau de satisfaction client (variable d'action). Si la satisfaction client devient un objectif, on pourra considérer que le niveau de qualité offert pour le produit-service est lui-même une variable d'action déterminante pour la satisfaction. Le choix des variables d'action pertinentes par rapport à un objectif passe par le repérage des éléments importants et significatifs (démarche Pareto évoquée ci-dessus), mais aussi par celui d'éléments vitaux ou difficiles à maîtriser. Les variables « vitales » sont en général assez stables, mais leur dégradation, souvent inattendue, peut avoir des conséquences rédhibitoires

1. Le terme « levier d'action » étant cependant celui qui s'en rapproche le plus.

pour l'atteinte de l'objectif : un bon exemple pourrait être la gestion des stocks. D'autres variables enfin peuvent faire l'objet d'une attention particulière dans la mesure où elles présentent une forte volatilité, ou bien la moindre variation de leur part conditionne fortement le résultat. Cela peut être le cas dans une situation de concurrence très serrée, ou dans un contexte où la marge sur coût direct unitaire est très faible et très volatile, transformant rapidement une performance en contre-performance et vice-versa.

Dans tous les cas, les variables d'action doivent rester peu nombreuses car les possibilités d'action des responsables ne sont pas illimitées, en temps, comme en budget. Il s'agit donc d'abandonner les fantasmes d'exhaustivité de l'information pour concentrer son action là où l'impact attendu par rapport à l'objectif est le plus fort. Il est raisonnable de limiter les variables d'action à trois ou quatre par objectif au maximum. Rien n'interdit par contre qu'une variable d'action agisse sur deux objectifs simultanément.

3 Les plans d'action

Les plans d'action constituent l'aboutissement et la raison d'être de la démarche OVAR. Sans plan d'action, un objectif reste un vœu pieu et une variable d'action lettre morte. Car le repérage des variables d'action nous donne la cause, mais non la façon de parvenir à l'objectif. La différence entre une variable d'action et un plan d'action est la différence entre le pourquoi et le comment, ou encore entre le chemin à suivre et le moyen de locomotion. À quoi sert de disposer d'une bonne carte si je n'ai pas de véhicule (et éventuellement d'essence) ? L'élaboration du plan d'action est aussi l'heure du « qui fait quoi ». Ainsi, celui-ci est constitué d'une liste d'actions assorties d'un calendrier, d'un ensemble de moyens (humains, budgétaires, etc.), et d'indicateurs de suivi. Surtout il désigne nommément un responsable, en charge de son avancement. Enfin, il pourra être judicieux de toujours prévoir un plan d'urgence, un plan de secours face à un scénario catastrophe.

L'élaboration de la grille Objectifs-Variables d'Action-plans d'action pour chaque responsable prend tout son sens opérationnel au moment où s'organise un « retour sur expérience », c'est-à-dire au moment où est mis en place un système de suivi à travers le choix d'indicateurs. C'est alors seulement que l'outil de dialogue interhiérarchique et interfonctionnel se transforme en instrument de pilotage. Selon les inflexions culturelles du pays dans lequel la démarche est mise en œuvre, il sera également valable ou non de relier ce retour d'expérience à un système plus ou moins formel de sanction-récompense. Cela sera par exemple certainement le cas dans un contexte nord-américain, mais pourra être envisagé de façon légèrement différente en France ou dans un pays asiatique.

Après ces premiers éléments théoriques de terminologie, donnons maintenant quelques illustrations « pratiques ». On peut commencer par des situations de la vie quotidienne sans portée pour l'entreprise, avant d'en venir progressivement à des applications organisationnelles.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Exemple 1 : Le régime alimentaire

Imaginons une situation où la « mission » générale de l'individu soit un hédonisme corporel : « être en bonne santé et de belle apparence physique ». Un « but » affiché pourra alors être de perdre du poids. Ce but ne se transforme en objectif qu'au moment où il est daté et quantifié : ainsi perdre 5 kg dans les 4 mois qui suivent. Deux variables d'action peuvent être identifiées (on pourra contester leur pertinence) : le régime alimentaire et la pratique sportive.

Un plan d'action doit alors être mis en place, correspondant à chacune des variables. Celui-ci pourra par exemple prendre la forme suivante :
- éliminer les sucreries, les desserts, les grignotages entre les repas ;
- restreindre la consommation de matière grasse ;
- limiter la consommation d'alcool à un verre par semaine ;
- pratiquer une heure de natation par semaine ;
- ne plus prendre les ascenseurs mais monter/descendre à pied ;
- faire 45 minutes de marche par jour.

On voit bien apparaître les différentes catégories : objectif, variables d'action, plan d'action. Un système de suivi et de pilotage pourrait être mis en place pour assurer l'efficacité du dispositif, avec le choix d'indicateurs de résultat – probablement le poids affiché par la balance – et d'indicateurs d'effort, constatant le respect ou le non-respect du plan d'action, sur ses différentes composantes. Si la satisfaction intrinsèque, enfin, d'avoir perdu du poids ne suffit pas, on peut envisager un système sanction-récompense destiné à accroître la motivation (par exemple, l'autorisation d'acheter de nouveaux vêtements).

Exemple 2 : L'examen

Un étudiant peut se fixer pour objectif, dans le cadre d'une « mission » globale consistant à accroître sa valeur sur le marché du premier emploi, de réussir un examen (par exemple, une UV de contrôle de gestion pour un étudiant en gestion). La note obtenue à l'examen sera une mesure de l'atteinte de l'objectif ; c'est donc un indicateur. Parmi les variables d'action dont dispose l'étudiant, on peut considérer certaines comme essentielles. Par exemple : l'assiduité en cours, le temps accordé à la discipline en préparation et révision des cours, la forme physique et psychique le jour de l'examen et (peut-être) le niveau de connaissances générales dans les disciplines fondamentales préalables au cours. Le plan d'action pourra consister à :
- être présent à tous les cours ;
- passer au minimum 1 h 30 à préparer/réviser le cours entre chaque séance ;
- consacrer *n* journées complètes, de 10 heures au moins, à la révision du cours et à la préparation de l'examen ;
- pratiquer régulièrement toutes les semaines 1 heure de sport au moins dans les six semaines précédant l'examen ;
- dormir au moins 8 heures par nuit dans la semaine qui précède l'examen.

Là encore, au-delà de l'indicateur de résultat, un système de suivi (avec d'éventuelles prises d'actions correctives) des variables d'action et du plan d'action peut être mis en place.

Exemple 3 : La qualité du service après-vente

Prenons maintenant l'exemple, dans le domaine professionnel, d'un objectif d'amélioration, en trois mois, de la qualité du service après-vente d'une société de télécommunication. Cet objectif peut se situer dans un « but » organisationnel plus global de satis-

	Sous-objectifs (variables d'action)	Variable d'action	Plan
Objectif : Améliorer en 3 mois la qualité du SAV	Réduction des délais d'intervention	Informatisation du traitement des demandes	– Réception de l'appel par une standardiste. – Saisie sur informatique de la demande d'intervention. – Transmission de la demande d'intervention à l'unité technique responsable du produit et de la zone géographique.
		Mise en place d'un système de relance interne	– Prise en charge sous 24 heures de la demande d'intervention par un technicien. – Suivi de la prise en charge des demandes d'intervention par un service de relance. – Relance de l'unité technique si la demande n'est pas prise en charge sous 24 heures.
		Suivi des dossiers de demande	– Réalisation de l'intervention dans les trois jours qui suivent la demande. – Clôture du dossier de demande d'intervention.
	Amélioration de la qualité des interventions	Formation des techniciens	– Organisation de formations portant sur les produits de l'entreprise. – Organisation de formations portant sur les notions de service client (comment parler au client, informer les techniciens sur des sujets concernant le secteur). – Il devra s'agir de formations courtes mais régulières (tous les 6 mois par exemple). – Des formations complémentaires pourront être organisées si des faiblesses sont décelées. – Les techniciens pourront être testés sur les connaissances acquises.
		Motivation des techniciens	– Évaluation régulière des résultats de chaque technicien. – Réalisation chaque année d'un entretien d'évaluation. – Redéfinition du rôle de chef d'équipe qui devra suivre de près les performances des techniciens, donner des conseils et organiser son équipe. – Évaluation de la satisfaction des techniciens à l'égard de l'entreprise et de leur chef d'équipe. – Participation des techniciens à des séances de réflexion pour améliorer leur travail et leurs outils de travail.
		Mise à disposition des outils nécessaires à l'intervention	– Participation active des techniciens à la conception des outils de travail. – Mise à la disposition des techniciens d'un outil de travail interactif qui leur permette d'interroger à distance un centre capable d'apporter des réponses aux problèmes posés.
	Mise en place d'un système de pilotage de la qualité	Processus de fixation d'objectifs	– Fixation d'objectifs en matière de qualité de prestations. – Participation des techniciens à la définition des objectifs, le tout orchestré par le chef d'équipe. – Définition d'un plan d'action pour atteindre ces objectifs par l'équipe de travail.
		Processus de mise en œuvre	– Mise en place effective du plan d'action.
		Processus de suivi	– Conception d'un questionnaire de satisfaction des clients à l'égard de l'intervention. – Questionnaire remis au client en fin de prestation. – Analyse des réponses des clients par une cellule spécialisée. – Résultats envoyés au chef d'équipe. – Chaque technicien est informé de ses performances. – Mesure des écarts performances/objectifs.
		Processus d'analyse et de prise d'actions correctives	– Redéfinition des objectifs en matière de qualité des prestations fournies.

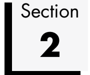
Figure 4.3 – *Exemple de démarche OVAR pour la qualité d'un service après-vente*

faction des clients, et être mesuré à travers d'une part le nombre de réclamations et/ou relances client et d'autre part le résultat d'une enquête de satisfaction des clients réalisée par sondage. On pourra alors avoir l'arborescence présentée dans la figure 4.3.

Pour compléter cette démarche Objectifs-Variables d'Action-plan d'action en entreprise, il serait nécessaire de définir précisément pour chaque variable d'action et chaque plan d'action de quelle responsabilité celle-ci ou celui-ci relève, à qui incombe la tâche de mener à bien le plan d'action défini. On pourrait aussi décliner la grille OVAR *stricto sensu* en mettant en place, comme dans les exemples précédents, des indicateurs et un système de suivi. Au-delà des indicateurs de résultat déjà suggérés, portant sur l'objectif (= nombre de réclamations et/ou relances + résultats de l'enquête de satisfaction), une multitude d'indicateurs portant sur les variables d'action ou sur les plans d'action peut être imaginée :
– mesure du degré de satisfaction de clients quant aux délais d'intervention,
– évaluation des délais d'intervention par équipe, par technicien, par type d'intervention,
– évaluation du délai moyen de prise en charge d'une intervention,
– satisfaction des clients/qualité des prestations fournies,
– satisfaction des clients/capacité de réponse du technicien à leurs questions,
– évaluation de la satisfaction et de la motivation des techniciens,
– appréciation de la qualité de l'outil de travail par les techniciens,
– nombre de jours de formation moyen/an/technicien,
– état d'avancement de la mise en place du système de pilotage…

Cette liste non exhaustive – et n'ayant pas vocation à l'être ! – doit faire l'objet d'arbitrages, de choix de référentiels et d'une structuration. Un tel travail relève de la conception de tableaux de bord, qui fait l'objet d'un approfondissement spécifique au chapitre 7.

Pour clôturer cette partie, nous revenons sur la distinction conceptuelle et pratique entre objectif et variable d'action, qui nous permet de situer à nouveau la logique d'ensemble de la démarche OVAR. Si la distinction théorique, telle que nous l'avons présentée, est essentielle et très claire, en pratique les responsables ont parfois du mal à reconnaître un objectif d'une variable d'action. Ces dernières, comme dans l'exemple qui précède, ont tendance à s'assimiler à des sous-objectifs, selon une structure arborescente. Cela tient au fait que, dans la réalité, les grilles OVAR de différents niveaux hiérarchiques s'emboîtent et que les variables d'action d'un niveau peuvent devenir les objectifs d'un autre niveau, créant un degré de confusion tant que les responsabilités n'ont pas été clairement définies. Ce sont ce processus « d'emboîtement » et les différentes étapes de la mise en œuvre d'une démarche OVAR que cherche à décrire la prochaine section.



LES ÉTAPES DE LA DÉMARCHE OVAR

1 Présentation de la démarche

Dans sa mise en œuvre pratique, la démarche OVAR commence par une analyse stratégique au niveau de la direction générale (inspirée par exemple des modèles

stratégiques classiques – Porter, BCG, etc. – prenant en compte les forces, faiblesses, opportunités et menaces) qui va donner lieu à la détermination des buts puis des *objectifs* de l'ensemble de l'organisation. La grille OVA de la direction générale va petit à petit se dessiner, sa cohérence être testée, indiquant ainsi objectifs et variables d'action de l'entreprise. À cette première étape succédera une deuxième étape de délégation et d'attribution des responsabilités au niveau (*N*–1) où sont développées à leur tour des grilles OVAR. Celles-ci seront construites en parallèle ou de façon séquentielle selon l'organisation du dialogue et de la discussion sur les objectifs de chaque niveau. Cette même démarche pourra se reproduire à tous les niveaux hiérarchiques dans l'entreprise. Schématiquement, on peut donc présenter les étapes de la démarche OVAR de la façon suivante :

I. Grille objectifs/ variables d'action	1. Analyse stratégique au niveau DG ⇒ détermination des *objectifs* de l'entreprise 2. Détermination des *variables d'action* de l'entreprise 3. Test de cohérence : grille variables d'action/objectifs
II. Responsabilités	4. Analyse de la délégation : attribution des *responsabilités* 5. Grilles de niveau (*N*–1) ⇒ discussion des objectifs

Figure 4.4 – *Les étapes de la démarche OVAR*

Ces deux premières étapes sont complétées, lorsque la démarche sert de méthode de conception des tableaux de bord, par deux autres phases tout aussi essentielles : une étape III portant sur le choix des indicateurs et le repérage des sources d'information (disponibilité des données), et une étape IV de mise en forme visuelle et informatisée des tableaux de bord, sans doute la plus longue et la plus coûteuse, mais non pas la plus déterminante de la pertinence du système d'information. Cependant nous renvoyons là à la fin de ce chapitre et surtout au chapitre 7 qui traitera spécifiquement des tableaux de bord, en tant qu'outil essentiel de pilotage de l'entreprise.

2 Les grilles objectifs/variables d'action

Concrètement, les premiers essais d'élaboration des grilles pourront prendre la forme suggérée par la figure 4.5.

Il peut être également souhaitable de faire apparaître, dès l'étape I ou au plus tard au moment de l'attribution des responsabilités (étape II), les plans d'action relatifs aux différentes variables sans lesquels, nous l'avons souligné, l'atteinte des objectifs reste illusoire.

Cette grille appelle par ailleurs une illustration à travers un exemple concret et quelques remarques.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Objectifs / Variables d'action	Objectif n° 1	Objectif n° 2	Objectif n° 3	Objectif n° 4
VA n° 1	⊗		⊗	
VA n° 2		⊗		
VA n° 3	⊗			
VA n° 4				*Lignes vides ?*
VA n° 5		⊗		
				Colonnes vides ?

⊗ Effet important et direct de la variable d'action sur l'objectif.

Figure 4.5 – *Grille objectifs/variables d'action*

Exemple : Grille Ovar d'une direction commerciale

Une direction commerciale se voit assignée quatre objectifs et considère que cinq variables d'action ont une influence prépondérante, dans son contexte, sur l'atteinte de ces objectifs. On se trouve ici dans un cas de figure où les variables d'action ont un impact sur plusieurs objectifs, parfois même sur la quasi-totalité d'entre eux.

Objectifs / Variables d'action	Objectif n° 1 CA + 20 %	Objectif n° 2 Part de marché + 20 %	Objectif n° 3 Crédit client – 15 % en valeur	Objectif n° 4 Stabilité des coûts commerciaux
Motivation force de vente	⊗	⊗		
Prospection	⊗	⊗		
Mix clients	⊗	⊗	⊗	
Organisation de l'action commerciale	⊗	⊗		⊗
Formation des vendeurs : – produits – générale → niveau de qualification et de compétences	⊗	⊗	⊗	⊗

Figure 4.6 – *Exemple de grille OVAR d'une direction commerciale*

Cette illustration concrète souligne une difficulté pratique généralisée, à savoir le caractère souvent contradictoire des objectifs entre eux (ici objectifs n°1 et n°2 par rapport aux objectifs n°3 et n°4). Il s'agit là d'une situation courante qui ne retire rien à la méthode mais est souvent cause de difficultés et d'arbitrages dans l'action des responsables. Comment concilier augmentation de l'activité et diminution des coûts, amélioration de la qualité et gains de productivité ? Les réponses, sans être inexistantes, ne sont certes pas apportées par la méthode, qui se contente de souligner de tels paradoxes et d'inviter le responsable à y réfléchir.

Il existe deux façons de concevoir la grille OVAR pour et avec un responsable. L'une consiste à déterminer préalablement les objectifs puis à réfléchir, objectif par objectif, aux variables d'action susceptibles d'influencer l'atteinte de celui-ci. C'est une méthode rigoureuse mais qui, en contrepartie, risque d'aboutir à une liste trop longue, souvent hétéroclite, de variables d'action, souvent très proches de plans d'action.

L'autre approche implique dans un premier temps de la part du responsable une réflexion globale sur ses objectifs et indépendamment sur ses variables d'action. C'est seulement dans un second temps qu'objectifs et variables d'action sont « confrontés » dans la grille. L'influence déterminante des différentes variables sur les différents objectifs est alors étudiée : concrètement, il s'agit de « mettre des croix » aux intersections. Surtout, la cohérence de la grille devra être testée : devant une ligne sans croix, on s'interrogera soit sur la réalité, la pertinence de la variable d'action, soit sur l'omission d'un objectif (peut-être qualitatif ou difficile à cerner) ; devant une colonne vide, on s'interrogera de même sur la réalité de l'objectif ou sur les moyens d'y parvenir qui n'auraient jamais donné lieu à un plan d'action jusque-là. Dans cette seconde approche, le « test de cohérence » de la grille prend toute sa signification.

Cependant, la méthode OVAR n'est pas normative sur ce point et le choix dépendra en grande partie de la structuration mentale du responsable. Lorsqu'on accompagne les responsables dans l'élaboration de leur grille, on se rend compte de la difficulté préalable qui existe pour eux à discerner leurs objectifs et leurs variables d'action ; la première méthode peut dans de tels cas se révéler plus intuitive et plus pédagogique (parce que plus arborescente).

3 Analyse de la délégation et emboîtement des grilles

La démarche OVAR est en général mise en œuvre dans un cadre organisationnel où il existe une structure hiérarchique, verticale, matérialisée (ou non) par un organigramme (voir figure 4.7).

Dans un tel contexte, la démarche Objectifs-Variables d'Action ne peut avoir d'impact sur l'organisation que si elle est généralisée et relayée à différents niveaux hiérarchiques. Construire une grille isolée est un bel outil d'analyse mais sans grande influence sur l'organisation. Pour « faire bouger » celle-ci, le travail de conception des grilles doit être entrepris à plusieurs niveaux et un travail com-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

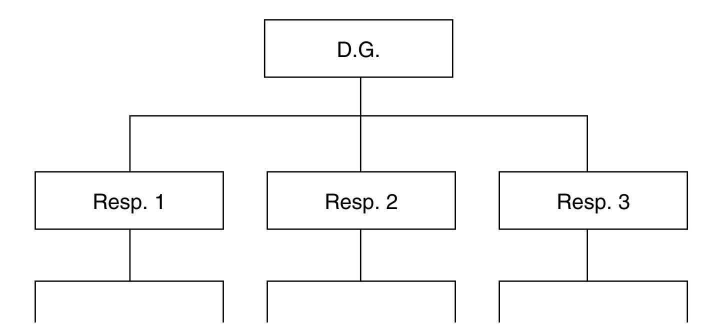


Figure 4.7 – *Exemple d'organigramme classique*

plémentaire d'analyse de la délégation réalisé pour chaque grille. Ce processus doit aller de pair avec le processus de détermination des objectifs des responsables (éventuellement dans le cadre budgétaire, voir chapitre 5). La délégation et l'attribution des responsabilités va se matérialiser dans « l'extension » de la grille et la transformation des grilles Objectifs-Variables d'Action en grille OVA**R** (pour responsabilités) :

Objectifs / Variables d'action	Objectif n° 1	Objectif n° 2	Objectif n° 3	Objectif n° 4	DG	Resp. 1	Resp. 2	Resp. 3
VA n°1	⊗		⊗		⊗		⊗	
VA n°2		⊗		⊗		⊗	⊗	
VA n°3	⊗						⊗	
VA n°4			⊗					⊗
VA n°5		⊗				⊗		

Figure 4.8 – *Analyse de la délégation et grille OVAResponsabilités*

L'attribution des responsabilités passe par une réflexion, pour chaque variable d'action, sur *qui* dans l'organisation a le plus de maîtrise et de pouvoir d'action sur celle-ci. Pour certaines variables, le niveau *N* (en l'occurrence la direction générale) conservera l'entière responsabilité de la mise en œuvre des plans d'action ; ce peut être le cas en matière de financement, de relations ou négociation avec les actionnaires ou avec les banques, ou encore en matière d'acquisitions. La stratégie industrielle fera peut-être l'objet d'une responsabilité partagée entre la direction générale et une direction industrielle. On peut imaginer que certaines variables fassent l'objet d'une responsabilité partagée. Cependant, il est bon d'identifier un responsable principal qui, éventuellement, devra travailler en équipe avec les autres responsables identifiés comme exerçant une maîtrise partielle de la variable d'ac-

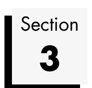
tion. Cette responsabilité principale est la seule garante, en particulier dans un contexte occidental, de l'avancement des plans d'action.

Chaque responsable, à son niveau, est amené à continuer sa grille et à procéder à une analyse de la délégation des variables d'action à ses propres collaborateurs. C'est ainsi qu'en théorie, les variables d'action du niveau (N) se transforment en objectifs au niveau (N–1), la grille effectuant une rotation d'un quart de tour. Par exemple, dans le schéma précédent, le responsable 2 aura pour objectif la déclinaison mesurable et datée des résultats à atteindre concernant les variables d'action n°1, n°2, n°3 de la direction générale. Ce pourrait être, par exemple, pour une direction marketing, la conception de produits nouveaux, l'amélioration du mix clients et de sa rentabilité ou encore l'amélioration de l'image ou de la notoriété, variables d'action pour la direction générale, objectifs pour la direction marketing qui doit à son tour rechercher les moyens d'atteindre ceux-ci.

Cependant, dans la pratique, la délégation donnera lieu à une discussion sur les objectifs, à la fois sur leur nature et sur le niveau à atteindre, qui vient souvent enrichir les grilles OVAR du niveau hiérarchiquement supérieur. On parle d'emboîtement des grilles OVAR des différents niveaux. Selon les contextes organisationnels, le processus pourra d'ailleurs être plus ou moins participatif ou au contraire *top-down*, c'est-à-dire descendant : la direction générale conçoit d'abord sa grille OVAR puis on procède à une cascade, vers le bas, dans l'élaboration des grilles. Il est souhaitable dans tous les cas de commencer par une analyse stratégique et que la direction générale donne les premières lignes de ses objectifs et variables d'action, mais les choix concernant les degrés de participation et la forme du dialogue et de la négociation entre les différents niveaux restent très dépendants du contexte organisationnel et culturel de l'entreprise. Cette problématique comportementale, humaine et organisationnelle sera discutée au chapitre 8.

On peut seulement souligner ici à quel point l'élaboration des grilles OVAR est une occasion structurée, dotée d'une méthode, de discussion et de dialogue sur les objectifs de l'organisation et sur la mise en cohérence des plans d'action opérationnels de chaque responsable avec ces objectifs. La méthode a de ce point de vue des vertus certaines, et son efficacité pourra être accrue à travers le choix de mener à bien la conception des grilles OVAR de façon intégrée avec le début de la procédure budgétaire (fixation des objectifs) ou au contraire dans un climat dépassionné, moins porteur d'enjeux, en parallèle mais sans connexion directe avec celle-ci.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.



OVAR ET LA CONCEPTION DES TABLEAUX DE BORD STRATÉGIQUES

La dernière partie de ce chapitre sera plus brève, dans la mesure où elle renvoie à un outil spécifique du contrôle de gestion, à savoir les tableaux de bord stratégiques, qui seront étudiés plus en détail au chapitre 7. Comme cela a déjà été indiqué dans ce chapitre, la conception des grilles OVAR ne devient un véritable instrument de pilotage, au-delà d'un outil structuré de dialogue interhiérarchique

et/ou interfonctionnel, qu'au moment où elle est complétée par un système d'évaluation et un retour sur expérience à travers le suivi d'indicateurs pertinents. Le pilotage de la performance suppose en effet une « boucle d'apprentissage » et les indicateurs, en tant qu'instruments de mesure, sont le miroir dans lequel l'action se reflète pour s'améliorer. La démarche OVAR, en tant que méthode de conception des tableaux de bord stratégiques, s'appuie sur les deux premières étapes décrites pour aller ensuite vers les deux prochaines phases :

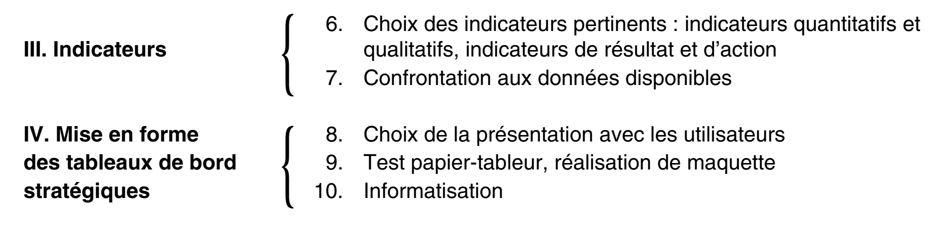


Figure 4.9 – *Les étapes complémentaires d'OVAR en tant que méthode de conception de tableaux de bord stratégiques*

La mise en place des tableaux de bord aux différents niveaux de responsabilité suit un principe « gigogne » qui correspond au principe d'emboîtement des grilles OVAR. Dans le tableau de bord de chaque responsable, les indicateurs correspondent à *ses* objectifs, *ses* variables d'action et *ses* plans d'action. Parmi de tels indicateurs il y a nécessairement des informations synthétiques ou agrégées que l'on trouvera aussi dans le tableau de bord de son supérieur hiérarchique (en particulier concernant l'atteinte des objectifs), mais également des informations spécifiques qui ne concernent, en situation courante, que le responsable en question. Ce principe gigogne peut être schématisé comme suit :

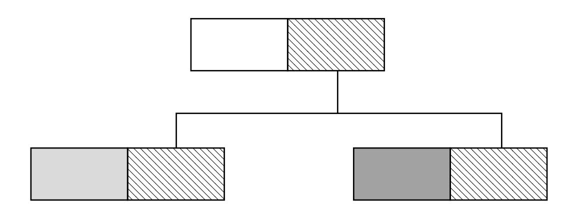


Figure 4.10 – *Principe gigogne des tableaux de bord*

La démarche OVAR structure en amont le choix des indicateurs en permettant de mieux cibler les informations pertinentes pour un niveau de responsabilité. Faute d'une telle démarche, le choix des indicateurs devient hasardeux et intuitif, sans être relié à la stratégie ni à l'action.

Enfin, OVAR permet de disposer d'une grille de lecture des tableaux de bord stratégiques. Lorsqu'un indicateur se dégrade, encore faut-il pouvoir l'interpréter et disposer d'éléments de compréhension suffisants pour savoir où agir. OVAR dote le responsable d'indicateurs qui vont en général anticiper la dégradation des

indicateurs synthétiques de résultat. Si ceux-ci se dégradent néanmoins, la remontée progressive dans la lecture permettra de mieux cerner l'origine du problème :

– dans la plupart des cas, c'est une mauvaise mise en œuvre du plan d'action qui risque de troubler l'atteinte de l'objectif ; les indicateurs relatifs aux plans d'action vont trahir cet état de fait ; s'ils ne se dégradent pas, alors on peut considérer ceux du niveau « au-dessus », concernant les variables d'action ;
– il peut alors arriver que les variables d'action soient pertinentes mais le plan d'action inadapté par rapport à celles-ci ; les indicateurs portant sur le plan d'action seront alors « bons », mais ceux concernant l'impact sur les variables d'action se dégraderont ;
– enfin, le choix des variables d'action peut se révéler erroné ; ce sont alors les indicateurs de résultat, concernant les objectifs, qui se dégraderont, sans que les indicateurs d'impact sur les variables d'action n'alertent le responsable ;
– en dernier recours, si les variables d'action sont pertinentes, le plan d'action adapté et correctement mis en œuvre, on pourra remettre en cause le réalisme des objectifs. Il s'agit cependant d'un cas de figure assez rare en entreprise.

Exemple : Cerner l'origine du problème dans le cas du régime alimentaire

1. Ai-je bien respecté les limites de consommation et les habitudes que je m'étais imposées ?
2. Si oui, il se peut que le régime alimentaire soit une variable pertinente, mais que le plan d'action associé ne soit pas assez strict ou pas pertinent par rapport à mes habitudes alimentaires (il ne suffit pas de limiter la consommation d'alcool et d'éliminer les desserts si j'avale 300 g de steak ou 300 g de pâtes au repas).
3. Si tel n'est pas le cas, c'est peut-être la variable d'action qui n'est pas pertinente : rien ne tend à montrer que la pratique sportive, par exemple, fasse perdre du poids, bien que cela concoure au but général affiché (« rester en bonne santé et de belle apparence physique »). Tous les indicateurs concernant le plan d'action et l'impact sur la variable peuvent être au beau fixe, la balance ne bougera pas pour autant.
4. Enfin, c'est peut-être l'objectif qui est irréaliste : perdre 10 kg en deux mois est peut-être hors de portée…

Tels sont donc, concrètement, les principaux domaines d'application de la démarche OVAR : démarche permettant de déployer la stratégie au quotidien, de mise en concordance de la stratégie de l'entreprise avec les plans d'action opérationnels. C'est aussi un puissant instrument de dialogue dans la relation de management et un préalable incontournable à la mise en place de tableaux de bord stratégiques. Au-delà de cette démarche fondamentale de management, le contrôle de gestion a développé historiquement un certain nombre d'outils, à la fois pour piloter la performance de façon prévisionnelle et pour suivre celle-ci : en particulier la planification, les budgets, le contrôle budgétaire construit sur l'analyse d'écarts, le *reporting,* et plus récemment les tableaux de bord stratégiques ou les *balanced scorecard* entrent dans la panoplie du contrôleur de gestion et des responsables opérationnels utilisateurs des outils animés par le contrôleur. Ce sont ces outils que s'efforceront de présenter les chapitres qui suivent (5, 6, 7), à la fois dans leurs aspects techniques et dans leurs principes sous-jacents. La pratique des entreprises

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

a parfois tendu à muer certains de ces outils en « rites traditionnels », les éloignant de leur fonction d'aide au management de la performance. Nous évoquerons en premier lieu les outils les plus classiques, en particulier le budget et l'analyse d'écarts, tout en resituant leur rôle possible dans une démarche de management de la performance (chapitres 5 et 6).

Questions

1. *Dans quelle mesure la méthode OVAR peut-elle être vue comme un outil d'apprentissage dans l'entreprise ?*
2. *Pourquoi les responsables ont-ils parfois du mal à discerner leurs objectifs de leurs variables d'action ? Quelle(s) question(s) poseriez-vous à un responsable pour l'aider à déterminer si, par exemple, « la prospection commerciale » est un objectif ou une variable d'action ?*
3. *Choisissez un objectif personnel, qui vous est propre. Déterminez les variables d'action dont vous disposez pour atteindre cet objectif et fixez un plan d'action correspondant. Proposez quelques indicateurs portant respectivement sur l'atteinte de l'objectif, sur les variables d'action et sur le plan d'action.*

L'essentiel

La méthode Objectifs-Variables d'Action-Responsabilités est une démarche structurée qui peut répondre à trois types de besoins :

– Elle permet de piloter la performance en assurant le déploiement des axes, cibles et objectifs stratégiques dans toute l'entreprise ; elle constitue une façon de relier la stratégie avec les plans d'action opérationnels conduits par les responsables.
– Elle offre une structure formalisée au *dialogue* interhiérarchique et/ou interfonctionnel dans l'entreprise : c'est un outil de management en ce sens qu'elle suscite de façon construite la discussion sur le « où allons-nous ? » et « comment y allons-nous ? ».
– Enfin c'est une démarche qui supporte la conception des tableaux de bord de l'entreprise, en sélectionnant et en articulant les informations dont on veut assurer le suivi aux différents niveaux de responsabilité.

OVAR se situe parmi les démarches novatrices du contrôle de gestion, qui permettent de disposer à la fois d'une meilleure compréhension des relations de cause à effet et d'une information anticipatrice par rapport au résultat. Les *objectifs* constituent en effet des domaines de résultat pour lesquels la performance est essentielle à l'entreprise et fait l'objet d'une évaluation pour le responsable. Les *variables d'action* au contraire sont les principaux éléments de la gestion dont l'impact conditionne l'atteinte des objectifs. Maîtrisables par le responsable et peu nombreuses, elles représentent « le petit nombre de causes » et de leviers d'action qui permettent d'obtenir le résultat souhaité. Elles doivent ensuite être traduites en *plans d'action* opérationnels, dont l'impact sera primordial par rapport aux objectifs.

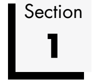
Chaque responsable peut ainsi, à son niveau hiérarchique, concevoir et formuler sa grille « Objectifs-Variables d'Action-Plans d'Action ». Les grilles des différents niveaux de responsabilité doivent ensuite « s'emboîter » les unes avec les autres, suscitant un débat au cours duquel les variables d'action d'un niveau (N) sont « déléguées » au niveau (N–1), où elles peuvent devenir (partiellement) des objectifs.

Enfin, OVAR constitue un support structurant pour la mise en place des tableaux de bord stratégiques, outil essentiel du management de la performance et du pilotage de l'entreprise. La démarche OVAR doit alors être complétée par une réflexion sur les indicateurs à mettre en place afin d'assurer le suivi des objectifs, des variables d'action et des plans d'action.

5 LE PROCESSUS ET L'ARCHITECTURE BUDGÉTAIRES

Dans ce chapitre, nous commençons par exposer les techniques et méthodes classiques d'élaboration des budgets. Le budget s'inscrit parmi les outils de management prévisionnel de l'entreprise et à ce titre, nous montrerons d'abord son articulation avec les plans à long et moyen termes, selon une approche classique de mise en œuvre de la stratégie (section 1). Dans la section 2, nous exposerons à la fois la façon dont le budget est généralement construit dans l'entreprise et les multiples façons dont il peut être animé. Ce sera donc aussi l'occasion d'une amorce de réflexion sur les pratiques budgétaires, sur l'usage du budget. Cette réflexion, indissociable du contrôle budgétaire et de ses pratiques, se poursuivra au chapitre 6, après un exemple de cas pratique d'élaboration budgétaire (section 3).

Section 1 ■ Du plan stratégique au plan d'action à court terme
Section 2 ■ Le processus budgétaire et les budgets
Section 3 ■ Cas d'application



DU PLAN STRATÉGIQUE AU PLAN D'ACTION À COURT TERME

Dans ce contexte, l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir est *le plan stratégique*, qui sera ensuite chiffré et décliné dans *le plan opérationnel* (« glissant » et généralement à 3 ans à l'heure actuelle).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Le terme même de plan suscite une polémique dans la mesure où il hérite sémantiquement de toute la connotation « stalinienne » et technocratique du terme. La notion est d'ailleurs parfois critiquée dans la mesure où elle se référerait implicitement à un environnement stable, prévisible et donc révolu. En tout état de cause et ceci quels que soient les débats critiques, c'est l'idée que recouvre la démarche de planification qui compte ici. Planifier est une démarche anticipatrice organisationnelle indissociable de l'idée de gestion.

À court terme, en effet, l'entreprise a une marge de manœuvre réduite quant à ses options fondamentales. Le point de focalisation du plan stratégique se préoccupe de la viabilité de l'entreprise et de sa rentabilité à long ou moyen terme. Cela se traduit par la nécessité de développer un portefeuille d'activités ou un ensemble de couples produits-marchés qui soient porteurs d'avenir, de choisir les investissements, notamment en production, ou d'adapter les capacités de l'entreprise en fonction de l'évolution de ses marchés et de ses sources d'approvisionnement. Il s'agit également de prévoir d'adapter les structures de l'entreprise, de mobiliser son personnel et de s'assurer que les financements à moyen et long terme sont réalistes par rapport aux flux financiers prévisibles.

C'est ainsi que la planification stratégique s'appuie sur des outils comme :

– *la segmentation stratégique*, c'est-à-dire le découpage du marché de l'entreprise en clientèles distinctes auxquelles des produits et des services seront proposés ;
– *la gestion du cycle de vie des produits* pour évaluer le vieillissement et anticiper le renouvellement de ce portefeuille ;
– *l'effet d'expérience* qui permettra de capitaliser les gains de productivité au fur et à mesure de l'accumulation d'expériences par l'entreprise.

La formulation du plan stratégique est inhérente à la qualité de la réflexion stratégique et amène à *examiner les scénarios possibles d'évolution* selon leur degré de vraisemblance, ce qui conduit à évaluer l'amplitude de l'écart stratégique. Il s'agit ici de sélectionner des actions après identification de leurs coûts et de leurs résultats espérés (parts de marché, profits, évolution de la structure et de l'organisation de l'entreprise). Chacun de ces scénarios sera construit à partir du repérage des phases qui leurs sont propres et le test des hypothèses cruciales susceptibles de justifier leur fondement. Cette étude des scénarios peut conduire à *l'étude de stratégies de rechange* en cas de non-vérification des hypothèses.

Le plan stratégique conduit alors au *plan opérationnel* qui, dans l'univers du contrôle de gestion, représente véritablement l'outil d'articulation du court terme et du long terme. Au diagnostic du long terme chiffré dans le plan stratégique, le plan opérationnel ajoute le diagnostic à court terme propre à identifier les problèmes à résoudre dans les différents domaines de l'entreprise : commercial, production, finance, logistique… Il se rapproche, dans ses modalités, de la technique budgétaire bien que le niveau de détail soit moins grand (états prévisionnels année par année). C'est le chiffrage, à trois ans le plus souvent maintenant, des objectifs du plan stratégique, déclinés entre les centres de responsabilité. Ces plans sont « glissants », à savoir que chaque année on évalue à nouveau les perspectives pour les trois années qui suivent.

La qualité du plan opérationnel dépend des éléments suivants :
– la qualité des anticipations effectuées ;
– la pertinence des scénarios proposés et de leur réalisme ;
– le dialogue entre les niveaux hiérarchiques sur les objectifs à moyen terme et sur la stratégie, ce qui implique un processus reconnu et accepté dans l'entreprise ;
– la ténacité de l'intention stratégique dans la mise en œuvre de ces programmes et de leur suivi pour traduire opérationnellement les décisions prises lors de l'élaboration du plan stratégique.

Le plan opérationnel est classiquement élaboré par centre de responsabilité en s'appuyant sur l'identification des variables d'action. Il prend en compte les orientations de la direction générale et en décline les stratégies au niveau des centres de responsabilité et des fonctions. Il conduit donc à établir des plans sectoriels et à chiffrer les besoins d'investissement compte tenu des objectifs à atteindre, des hypothèses d'environnement, des actions à entreprendre et des plans de rechange à mettre en œuvre en cas d'écarts sur les hypothèses. Il entraîne alors le chiffrage des moyens nécessaires, compte tenu du calendrier des actions à entreprendre, et les synthèses (comptes prévisionnels).

Comme il a été relevé dès le début de ce chapitre, la contradiction qui peut exister entre la démarche de planification et le contexte de changement est fréquente dans les situations actuelles. La planification se caractérise par un objectif de conservation de l'entreprise tandis que le changement est évolution, donc remise en cause de la structure. La planification s'inscrit plutôt dans le contexte de la gestion de la continuité et le changement dans celui de la gestion des ruptures. La planification « active » consiste à conserver les objectifs financiers incontournables et à gérer les mouvements dans ce cadre. La planification « utile » intègre les ruptures qu'il convient d'anticiper.

Le changement, pour sa part, peut se manifester principalement de trois manières :
– du fait de l'impact des acquisitions, fusions, des résultats de la croissance externe, aussi bien pour l'entreprise qui acquiert que pour celle qui cède, ou encore du fait de l'impact d'une privatisation ;
– du fait d'importantes modifications du rythme d'activité en termes de croissance (et décroissance) interne ;
– du fait de l'impact des évolutions technologiques.

Il concerne aussi bien la structure de l'entreprise que sa position sur le marché, son métier et sa structure financière.

Les effets de ces changements sur le plan stratégique comme sur le plan opérationnel sont triples : ils suscitent un problème de quantification, un problème quant à la structure du plan, et enfin un problème du rôle du plan par rapport aux enjeux de pouvoir dans l'entreprise.

La difficulté, pour l'entreprise concernée, consiste à « réconcilier » les logiques de rupture, de changement avec celles de conservation, initialement instrumentalisées à travers la planification. Cette dernière s'est profondément transformée pour,

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

d'une logique de programmation, passer à une *démarche* où anticipation et adaptation sont devenues les maîtres-mots. Anticiper ne doit plus être vu comme contradictoire avec s'adapter, les deux deviennent nécessaires dans un contexte turbulent. Quand la volonté stratégique et « l'écart stratégique » (entre ce que l'on est et ce que l'on voudrait être) mesurés rationnellement font place à « l'intention stratégique », la planification évolue :

– dans son approche, pour être désormais au service de l'*apprentissage* organisationnel ;
– dans ses outils, pour accorder une place de plus en plus significative aux méthodes introduisant simulations et scénarios, du plus « rose » au plus « noir ».

REPÈRES : Le concept d'écart de planification

Le concept d'écart de planification représente la distance qui peut être mesurée entre le scénario le plus pessimiste (scénario « noir ») et le scénario le plus optimiste (scénario « rose ») par référence à la tendance « moyenne » qui résulte, le plus souvent, d'une extrapolation de la situation existante. Il situe la marge de risque perçue, à un moment donné, par l'entreprise.

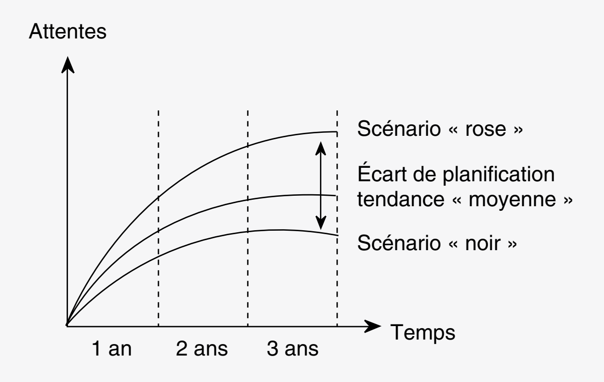
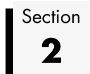


Figure 5.1 : *L'écart de planification et la méthode des scénarios*



LE PROCESSUS BUDGÉTAIRE ET LES BUDGETS

De façon idéale, la première année du plan opérationnel est *le budget*. Le système de contrôle de gestion réalise, dans ce cas, l'intégration stratégie-plan stratégique-plan opérationnel-budget. L'encadré « La chronologie plan-budget, deux approches » présente de façon contrastée les « deux » emboîtements possibles pour plan et budget. Le budget doit, en principe, couvrir la totalité des activités de l'entreprise ; il est exhaustif, détaillé, quantitatif et qualitatif.

REPÈRES : La chronologie plan-budget, deux approches

Deux modèles se dégagent :
- Un modèle « a », composé d'une planification stratégique (à 3, 5 ou 10 ans) au printemps, validée par le PDG fin juin, suivie d'un exercice opérationnel budgétaire en octobre-novembre ;
- Un modèle « b », « resserré », comprenant plan et budget (première année du plan) entièrement à l'automne.

Le modèle « b » semble en général une évolution par rapport au modèle « a », cependant, il existe des entreprises qui ont fait le chemin de « b » vers « a ».

Avantages/limites de « a » :
- Niveau de détail financier du plan très simplifié (à ce stade, pas de détail, seulement des grands agrégats) ; par contre on prend le temps d'une « vraie » réflexion stratégico-opérationnelle.
- Risque de lien distendu entre le plan et le budget.
- Risque d'avoir à « refaire » entièrement l'exercice à l'automne si l'évolution du contexte (micro et macro) entre juin et octobre modifie considérablement les hypothèses de base.

Avantages/limites de « b » :
- Modèle simple, court et ramassé dans le temps (réduit le délai du processus d'élaboration des objectifs).
- Cohérence entre plan et budget garantie.
- Évite de faire deux fois l'exercice lorsque beaucoup de changements en cours d'année ; limite : risque « d'escamoter » la réflexion stratégique, le plan devient très vite orienté 1re année/aspects financiers.

Classiquement, le processus de budgétisation peut être vu avant tout comme un découpage de divers budgets, correspondant au découpage de l'entreprise en centres de responsabilité. C'est alors une logique fonctionnelle qui prévaut (par exemple, dans le cas de la budgétisation des frais de personnel), et les budgets sont essentiellement perçus comme imbriqués avec la mise en place d'une structure en centres de responsabilité. Cette vision est cependant, au vu des évolutions des dernières années, trop réductrice de la place que tiennent les budgets et le processus budgétaire dans les entreprises et/ou incompatible avec les logiques de « pilotage de la performance ». Le « budget nouveau » comporte désormais deux dimensions essentielles :

– *une dimension de pilotage et de gestion de la performance* (voir « Pour aller plus loin » sur la budgétisation par les activités en fin de chapitre) où les budgets permettent de relier la stratégie aux plans d'action opérationnels, à court terme, des responsables. Le budget est défini comme la *traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan.*

La définition pourtant ancienne de J.-L. Ardoin, D. Michel et J. Schmidt (1991) reste valable et cohérente avec les nécessités actuelles : « Un budget est la valorisation monétaire d'un plan d'action destiné à atteindre un objectif. » Elle est parfaitement compatible avec le développement de démarches telles qu'OVAR, pré-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

sentée au chapitre 4. Les budgets sont fondés sur les éléments, objectifs et variables d'action, quantitatifs et qualitatifs, sur lesquels repose la stratégie de l'entreprise ;
– *une dimension comportementale, humaine, rituelle* qui est essentielle dans les organisations et qui a mis longtemps à être reconnue. Celle-ci fera l'objet d'une étude et de développements spécifiques au chapitre 8 qui ne peut pas être dissocié de celui-ci.

Dans la logique du contrôle de gestion, le budget correspond à un engagement des responsables, à un contrat passé entre un responsable et son supérieur hiérarchique. À ce titre, il est intangible. Les conditions actuelles de fonctionnement des entreprises obligent à prendre en compte la volatilité des conditions économiques et conduisent à la reprévision budgétaire compte tenu de l'évolution du contexte. La réestimation du résultat est légitime dans la mesure où elle évite une référence passée, un « pilotage au rétroviseur » et favorise de ce fait un pilotage « proactif » selon la terminologie employée dans les milieux professionnels du contrôle de gestion. Celle-ci n'est cependant pas systématiquement pratiquée par les entreprises et les objectifs budgétaires restent, en général, la base première de l'évaluation de la performance.

REPÈRES : **Rythme et utilisation des reprévisions**

Le rythme le plus courant semble être le rythme trimestriel, pour se « caler » juste avant les publications financières intermédiaires. Certaines entreprises ont adopté un rythme mensuel, mais cela semble très lourd. Le niveau de détail des reprévisions varie aussi. Une question sous-jacente est celle de l'utilisation et des finalités réelles des reprévisions, qui peuvent être :

- « Se caler » avant communication financière à l'extérieur ; la question est débattue de ce qu'on publie ou non, ainsi que de ce qu'on « donne » aux commissaires aux comptes ou pas (p. 15).
- Être l'occasion de réfléchir sérieusement aux actions correctives possibles pour « redresser la barre » en cas de dérapage. *Remarque : dans certains secteurs, l'automobile par exemple, on n'a pas beaucoup de leviers à court terme pour redresser la barre, seulement les frais généraux « discrétionnaires » ; toutes les autres actions correctives (produits, gamme, volumes) sont plutôt à long terme.*
- Obliger les opérationnels à penser et parler le langage « financier » très régulièrement, accroître le lien entre la compréhension business et la compréhension financière des managers, culture et pédagogie d'un monde où « on s'engage sur les chiffres ».

Dans tous les cas, le budget reste le seul contrat et engagement pour l'année. Deux modèles concurrents pour les reprévisions par rapport au budget :

- Le modèle le plus courant est celui de reprévisions qui « atterrissent » en fin d'année et se réconcilient alors avec le budget, pour démarrer l'année suivante.
- Un modèle alternatif préconise des prévisions « glissantes » sur 18 mois par exemple, pour éviter l'effet « couperet » et l'atterrissage en fin d'année : il semble que cela devienne vite impraticable, par manque de « remise des compteurs à 0 » en début d'année.

Plusieurs entreprises effectuent des analyses « risques-opportunités », souvent trimestrielles, présentées devant la direction générale et qui donnent l'occasion de faire un point complet, financier, et opérationnel. Lorsque ces analyses sont plus fréquentes, elles se font au niveau opérationnel et ne remontent pas systématiquement au niveau de la direction générale.

Alors que le processus de planification concerne traditionnellement les niveaux les plus élevés de la hiérarchie, la procédure de budgétisation, pour sa part, concerne tous les niveaux de l'entreprise. Le budget est établi pour fixer les moyens et ressources économiques qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entité concernée. L'horizon en est en règle générale l'année. L'objectif doit être quantifié sur la base de critères comptables tels que la marge d'exploitation, le résultat, les flux de trésorerie, la rentabilité des capitaux investis. Les objectifs sont d'autant plus aisés à fixer que l'on dispose d'un plan valorisé sous forme monétaire, qui repose sur des hypothèses comme celles relatives à l'évolution des prix, des salaires, des parts de marché, des indices financiers… et sur les politiques qui seront menées au sein de l'entité. Le budget définitif résultera éventuellement d'une simulation ou d'un pré-budget qui permettra de modifier les objectifs de l'entité et obligera aussi la hiérarchie à préciser ses objectifs, les articulations avec le moyen terme ; il permettra également de valider la coordination entre les entités et servira de base aux négociations entre les responsables opérationnels. Il ne faut pas en effet sous-estimer l'importance des hommes dans le processus budgétaire. Dans la mesure où il représente un engagement, le budget est l'objet de négociations et d'enjeux de pouvoir, tant vis-à-vis des subordonnés, des pairs que de la hiérarchie.

Le processus budgétaire proprement dit part de « l'éclatement » des objectifs au niveau de chaque entité. Si l'on se réfère au processus économique d'une entreprise de transformation, sauf contradiction importante, on part du budget des ventes (volumes, prix, CA, coûts commerciaux) pour aller vers le budget de production (quantités à produire). Ce budget induit celui des achats (approvisionnements et tenue des stocks de matières premières), puis celui des coûts de production et enfin celui des investissements. Pour les services fonctionnels, il faut par ailleurs définir des plans d'action très spécifiques. L'articulation de ces budgets, présentés dans le schéma ci-contre sous leur aspect fonctionnel, pose des problèmes de coordination entre les entités et les centres de responsabilité.

Le contrôleur de gestion assure la coordination de l'ensemble du processus budgétaire, la consolidation des données et le test de compatibilité avec l'équilibre financier à court terme (le budget de trésorerie) et l'équilibre financier à moyen et long terme (le compte de résultat et le bilan prévisionnels). Il assure la cohérence des budgets entre eux : les différents documents de synthèse doivent « boucler » entre eux, c'est-à-dire qu'on doit pouvoir trouver à nouveau le solde final de trésorerie et le résultat prévisionnel au bilan. En cas d'incohérence, le contrôleur de gestion anime aussi des itérations budgétaires.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

REPÈRES : **L'équilibre top-down/bottom-up**

Il semble qu'il y ait un consensus sur une approche en deux temps :

- « cadrage » *top-down* (par exemple à l'issue du plan stratégique) ;
- puis démarche *bottom-up* et consolidation de l'info qui vient des entités.

Dans beaucoup d'organisations, la tendance est au raccourcissement du calendrier dévolu à l'élaboration du budget et à une approche plus *top down*, où les dirigeants font clairement

savoir leurs attentes en matière d'objectifs (ce sont les objectifs communiqués en externe qui sont à nouveau communiqués en interne et constituent la base du management). On juge donc inutile de passer du temps à « se faire des nœuds au cerveau », ou de passer trop de temps dans des navettes budgétaires interminables et démotivantes.

De plus en plus, les objectifs financiers découlent des promesses de résultats et/ou de création de valeur faites aux actionnaires ou au marché. On note d'ailleurs que, dans une perspective de communication financière, le budget paraît plus contraignant que le plan stratégique ; il semble plus « facile » de faire des promesses à 3 ans qu'à 1 an aux marchés financiers ; cela laisse un peu plus de marge de manœuvre pour se rattraper en cas de problème…

Quel niveau de « maillage » ? Jusqu'où descend-on et implique-t-on les opérationnels ?

La question est débattue. La lourdeur et la longueur du processus d'élaboration budgétaire dépendent largement de la finesse du niveau de maillage. Cette dernière comporte deux dimensions : le « nombre de lignes budgétaires » et le nombre d'entités de *reporting* (produits, régions, fonctions, sur combien d'axes et jusqu'à quel niveau descendre ?). Les benchmarks externes poussent à diminuer drastiquement les lignes budgétaires (diviser par 10 ?) et à limiter le nombre d'entités de *reporting*. Est-ce vraiment une amélioration ? L'équilibre à trouver est entre cette lourdeur et une information peu pertinente, voire peu fiable, entre « *quick & dirty* » ; un contrôleur de gestion nous a dit : « il faut faire *quick* et pas trop *dirty*… ».

Une autre explication au maillage fin est la nécessité d'évaluer les performances individuelles ; le maillage va jusqu'au niveau dont on veut mesurer la performance à des fins de rémunération variable…

Quelle « culture » dans la fixation d'objectifs ?

On note des différences importantes selon les pays en matière de « culture » du budget et de fixation d'objectifs : les modèles français, scandinave et japonais par exemple sont opposés. Le modèle « scandinave » mettrait la barre très haut, avec de fortes ambitions et la quasi-certitude de ne pas atteindre le budget, mais d'avoir « tout donné ». À l'autre extrême, le modèle japonais serait de différencier le budget, un minimum qu'on est sûr d'atteindre, du « *target* », vers lequel on tend. On se trouve donc dans une dynamique positive où on s'interroge sur la répartition des surplus ; au contraire, en France, « la reprévision est en quelque sorte un constat d'échec du budget » et on passe son temps à s'interroger sur que faire pour corriger…

Une question d'utilisation des budgets ? Des budgets, pour quoi ?

Il semble se dégager deux approches :

- Dans les entreprises à culture financière forte, avec un management très financier, *bottom-line*, à distance, tout le monde est habitué à ce jeu comme base d'évaluation de la performance et un budget « *light* » peut suffire (les indicateurs clés).
- *A contrario*, dans les entreprises avec un style de management très rapproché, ou dans les entreprises où la culture financière n'est pas encore assez forte et répandue chez les managers, on a besoin du budget pour structurer la discussion et entrer dans le détail, ou comme instrument « pédagogique ».

Il est difficile de se référer au processus budgétaire sans mentionner les rapports étroits qui s'établissent avec le système d'information. Nous aborderons de façon plus approfondie ces rapports au chapitre 10 mais il est nécessaire, à cette étape, de

souligner que le support informatique du système d'information joue un rôle fondamental dans la gestion de ce processus, car il garantit la fiabilité et l'accessibilité des informations qui seront utilisées.

Comme nous l'avons déjà souligné, le processus budgétaire est aussi un jeu social entre les acteurs et, à ce titre, il structure des habitudes. Cette double dimension de maquette informatisée de l'entreprise et de jeu social rituel conduit à pouvoir (risque de) transformer le processus budgétaire en un processus conservateur. Construit pour assurer la permanence de l'entreprise, la finesse des réglages en termes d'information, il introduit des règles et des routines susceptibles de conduire au conservatisme. Ces aspects comportementaux et sociaux et les risques de dysfonctionnement du processus budgétaire seront traités plus en détail au chapitre 8.

Dans la mesure où le budget est la valorisation monétaire d'un plan d'action pour atteindre un objectif donné à horizon d'un an, il s'agit de ne pas confondre objectif et budget : le premier précède le second et le second ne vaut pas le premier. Le budget incorpore des prévisions économiques mais ce n'est pas non plus une prévision.

Le processus de budgétisation s'inscrit dans le cadre d'un calendrier qui va de septembre N–1 à décembre N–1 pour le budget de l'année N si le budget est calé

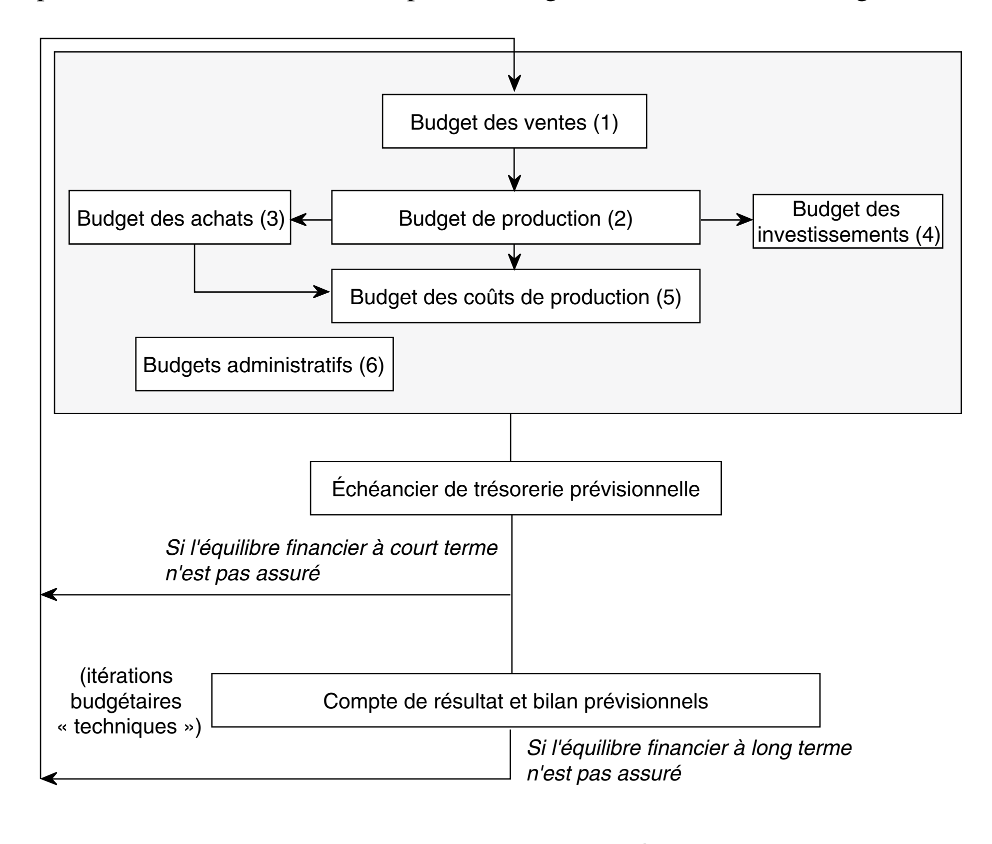


Figure 5.2 – *L'architecture budgétaire*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

sur l'année civile. Les itérations budgétaires, qu'il s'agisse de celles qui sont centrées sur la négociation ou des ajustements financiers, ne doivent intervenir ni trop tôt, ni trop tard pour être légitimes. Le risque de dérive le plus courant consiste à prendre du retard parce qu'il y a trop de flou dans les objectifs ou encore parce que la négociation tourne au marchandage, ce qui amène à risquer de manquer de cohérence entre les objectifs. Le calendrier ne doit être en principe ni trop précoce, ni trop tardif, ni trop long (voir chapitre 8).

Mai-juin
- cadre budgétaire
  – hypothèses macro-économiques
  – orientations DG

Juillet-septembre
- navette budgétaire : pré-budgets

Septembre-octobre
- arbitrage(s)
  – confrontation des pré-budgets consolidés aux objectifs

Novembre
- approbation DG : arrêt des budgets N + 1

L'année suivante
- exécution et suivi budgétaire

Figure 5.3 – *Calendrier type d'une procédure budgétaire*

Le processus budgétaire conduit, le plus souvent, à l'établissement des budgets mensuels qui n'est pas, bien entendu, une division par douze mais tient compte des variations saisonnières.

Le système budgétaire pose au manager comme au contrôleur un problème d'animation. En effet, l'influence du système budgétaire est forte sur la motivation et le degré de satisfaction des individus au travail. Les points de conflit entre le processus budgétaire et ce qui est qualifié de « motivation » sont nombreux. La littérature sur le budget formule ce constat mais prescrit un idéal dans lequel les deux univers sont compatibles : cette compatibilité est en définitive ce qui prévaut dans la légitimité du processus budgétaire. Ces aspects comportementaux, organisationnels, humains, seront traités plus longuement dans le chapitre 8. Ils constituent en effet un enjeu désormais reconnu et essentiel pour le contrôle de gestion.

Pour aller plus loin…

1. La budgétisation par les activités

La budgétisation par les activités (*activity-based budgeting*) répond à la critique qui s'adresse au processus budgétaire calqué sur la structure de l'entreprise et par conséquent conservateur de cette structure. Elle répond aux développements qui ont été faits en matière de comptabilité d'activité (*activity-based costing*).

Le modèle d'activité va, indépendamment de la structure hiérarchique de l'entreprise, reposer sur l'identification des activités récurrentes, par opposition aux activités non répétitives développées dans le cadre de projets. Dans le premier cas (comptabiliser, par exemple), l'accent sera mis sur la charge de travail prévisionnelle tandis que dans le second (s'implanter en Corée, par exemple), le problème sera celui du dimensionnement des ressources.

☞

Mais la question du référentiel (ou des standards) continue à se poser dans la budgétisation par les activités.

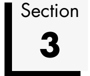
2. La « philosophie » budgétaire : souplesse ou rigidité ?

Les systèmes d'animation possibles du processus budgétaire reposent sur une « philosophie » budgétaire qui peut s'exprimer au niveau des outils comme au niveau du processus de management accompagnant la budgétisation.

Sur le plan du management, des objectifs ambitieux, difficiles à atteindre, vont souvent de pair avec un contrôle budgétaire assoupli, tandis que des objectifs plus faciles à atteindre seront assortis d'un strict contrôle budgétaire (les objectifs doivent impérativement être atteints). Le discours est parfois celui de la rigueur, objectifs ambitieux et contrôle strict de l'atteinte des objectifs, mais la réalité à de bonnes chances d'assouplir l'un des deux éléments : soit les objectifs eux-mêmes, soit le contrôle de l'atteinte des objectifs.

L'espace de liberté laissé est qualifié de « *slack* organisationnel » que l'on peut comprendre de façon imagée comme du « jeu dans les rouages ». Par exemple, les situations de conjoncture difficile se traduisent souvent par une gestion construite sur des objectifs souples et un contrôle budgétaire strict.

La façon la plus courante d'illustrer ce qu'est un processus budgétaire est de proposer un exemple qui permette au lecteur de saisir la complexité du cadre ainsi que l'importance de la nécessité du recours au support informatique, dans l'élaboration des budgets.



CAS D'APPLICATION

1 Cas du budget de la société A

Le 1er octobre N, le contrôleur de gestion de la société A, après avoir établi le bilan prévisionnel pour l'année N (annexe 1), lance la campagne du budget N+1.

Pour ce faire :

– il envoie à chacune des directions de la société les indications de politique générale qui devront guider les actions à mener en N+1 (annexe 2) ;
– il demande à ces directions de bien vouloir lui communiquer avant la fin octobre pour coordination et synthèse leurs prévisions budgétaires.

L'ensemble des renseignements obtenus à cette date figure dans les annexes 3 à 7 :

– annexe 3 : prévisions de la direction commerciale,
– annexe 4 : prévisions de la direction de la production,
– annexe 5 : prévisions des services approvisionnements,
– annexe 6 : prévisions des services généraux (services administratifs, services financiers, service du budget),
– annexe 7 : prévisions de trésorerie,
– annexe 8 : organigramme de la société A,
– annexe 9 : objectifs de progrès demandés par la direction.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Pour simplifier, on négligera :

– l'impact des charges sociales (les données seront considérées charges sociales comprises),
– toute participation des salariés aux résultats de l'entreprise,
– tous les problèmes de TVA et d'acompte d'impôt sur les sociétés,
– le coût des congés annuels est supposé compris dans les coûts énoncés.

Le taux de l'IS sera de 35 %.

On calculera le budget des ventes et le budget des achats en tenant compte de la variation saisonnière trimestrielle. On pourra tenir compte d'hypothèses hautes, moyennes et basses liées à l'imprécision des prévisions à condition de les justifier dans des simulations. Des indications pour ces simulations sont données dans l'annexe 9.

Annexe 1 BILAN PRÉVISIONNEL AU 31.12.N

Il s'agit encore d'un bilan prévisionnel puisque nous ne sommes que le 01.10.N, mais nous admettrons cependant que tous les montants indiqués resteront inchangés dans le bilan réel. Ce bilan est en K€ (milliers d'euros).

Actif				Passif		
Immobilisations	1 100	195	905	*Capitaux propres*		1 355,58
				Capital social	1 220	
				Réserves	71	
				Résultat bénéficiaire	64,58	
Actif circulant			399,8	*Dettes*		165,62
Stock de matières		16,2		Emprunt	55	
Stock de produits finis		74,6		Fournisseurs	42,90	
Clients		309		Fournisseurs d'immobilisations	40	
Trésorerie			216,4	État (IS)	27,72	
Total			1 521,20	Total		1 521,20

Les immobilisations comportent notamment des licences rapportant des redevances annuelles de 30 000 €, encaissables en décembre et figurant donc au poste « trésorerie ».

Détail du stock matières :
– matière A : 5 000 kg à 1,04 € le kg ;
– matière B : 5 000 kg à 2,20 € le kg.

Détail du stock de produits finis :
– produit P : 140 unités à 340 € pièce ;
– produit Q : 50 unités à 540 € pièce.

Ces coûts unitaires correspondent à des éléments de coûts de revient calculés au niveau des ateliers.

Une décision a déjà été prise quant à l'affectation du résultat :
– 51 930 € à l'augmentation des réserves ;
– 12 750 € sous forme de dividendes.

Dans les emprunts, 5 000 € correspondent au remboursement d'un emprunt contracté en N–2 et remboursable en mai N+1

Les frais financiers correspondant seront de 5 400 €.

Annexe 2 DIRECTIVES DE POLITIQUE GÉNÉRALE POUR L'ANNÉE N+1

L'objectif prioritaire de la société A reste un objectif de profit. Les actionnaires souhaitent obtenir des capitaux qu'ils y ont investis (capital social) une rentabilité de 5% avant impôts. De plus, ils souhaitent conserver leur autonomie et demandent à ce que l'on privilégie l'autofinancement dans le développement de la société A.

Annexe 3 PRÉVISIONS DE LA DIRECTION COMMERCIALE

Les responsables des quatre secteurs commerciaux de la société ont communiqué, compte tenu de leur appréciation économique nationale et régionale, les prévisions quantitatives suivantes pour les ventes de N+1.

	P	Q
Région nord-est	1 200	125
Région parisienne	2 500	525
Région sud-est	800	300
Région sud-ouest	1 500	150
Total	6 000	1 100

L'expérience des années précédentes a montré :

– qu'en moyenne, ces indications pouvaient être considérées comme valables à + ou – 5 % pour le produit P, produit le plus ancien de la gamme de la société A, et à + ou – 10 % pour le produit Q ;
– que les ventes des produits P et Q sont saisonnières.

	P	Q
1er trimestre	22 %	20 %
2e trimestre	18 %	35 %
3e trimestre	25 %	30 %
4e trimestre	35 %	15 %

La direction commerciale, compte tenu des études qu'elle a effectuées, prévoit que le prix de vente unitaire du produit P pendant l'année N+1 ne pourra pas dépasser 440 € ; par contre, en ce qui concerne le produit Q, son prix de vente N de 640 € pourra être maintenu pendant le premier trimestre N+1. Il semble prudent d'escompter une baisse de 10 % à compter du début du deuxième trimestre pour le produit Q.

Par ailleurs, le mode de rémunération des agents commerciaux est le suivant :

– d'une part un fixe de 1 400 € mensuels (charges comprises),
– d'autre part un intéressement au chiffre d'affaires réalisé de 8 % jusqu'à 2 M€, de 10 % de 2 à 2,8 M€ et de 15 % au-delà de 2,8 M€.

Il n'est pas prévu d'accroître la force de vente. Celle-ci comprendra donc 3 personnes dans le Nord-Est, 6 en région parisienne, 2 dans le Sud-Est et 4 dans le Sud-Ouest.

Enfin, pour soutenir leurs efforts, les responsables des quatre agences ont demandé qu'un budget de publicité leur soit attribué ; il semble à la direction commerciale qu'un budget global de 2 % environ du chiffre d'affaires puisse être dégagé.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Annexe 4 Prévisions de la direction de production

Le directeur de la production estime que la capacité de production – tant en hommes qu'en machines – doit lui permettre de produire dans des conditions normales d'exploitation jusqu'à 6 500 produits P et 1 250 produits Q. Au-delà de ces productions, il serait nécessaire d'envisager des investissements d'accroissement de capacité. L'outil de production existant est en bon état de fonctionnement et il n'y a pas lieu de prévoir non plus d'investissement de renouvellement, si ce n'est l'achat d'une machine de 40 000 € durant le 4e trimestre N (payable entièrement en N+1).

Le bureau des méthodes de l'usine où sont fabriqués les produits P et Q estime qu'il semble difficile d'escompter en N+1 un gain de productivité sur les deux fabrications ; par conséquent, il considère que la matrice technique (ensemble des gammes d'opérations et des nomenclatures des matières) restera en N+1 ce qu'elle était en N, soit :

Produits	P	Q
Matières premières		
Matière A	20 kg	20 kg
Matière B	5 kg	7 kg
Main-d'œuvre directe	12,5 h	20 h

Comme habituellement dans l'entreprise A, le programme de production collera aux ventes prévues. Le service du personnel, interrogé, estime que le coût horaire de la main-d'œuvre directe ne saurait dépasser 20 € (charges comprises) en N+1 dans les ateliers de la société A (ce taux est d'ailleurs comparable, sinon légèrement supérieur, à celui pratiqué dans les entreprises semblables).

Le budget des frais indirects de production, pour les limites de production envisagées, a été établi comme suit :

Frais indirects	fixes	variables	Total
Maîtrise*	70 000		70 000
Primes main-d'œuvre*		29 000	29 000
Charges locatives	32 000		32 000
Impôt foncier	3 000		3 000
Fournitures		30 000	30 000
Énergie	1 800	11 000	12 800
Entretien	4 000	22 000	26 000
Assurance incendie	2 200		2 200
Amortissements	25 000		25 000
Total	138 000	92 000	230 000

* Frais de personnel.

Dans le système de gestion utilisé par la société A, les frais indirects de production sont imputés aux divers produits au prorata des heures de main-d'œuvre directe nécessaires à leur production.

Annexe 5 PRÉVISIONS DU SERVICE ACHATS

Le responsable des achats a essayé, dans ses prévisions, de tenir compte de l'évolution discernable du marché sur lequel il a coutume de s'approvisionner. Il lui semble prudent de prévoir, pour la fin de N+1, les stocks suivants :

– 9 000 kg de matière A,
– 1 100 kg de matière B.

Le dégonflement du stock de B sera réalisé dès le premier trimestre N+1 tandis que le gonflement du stock de A ne se réalisera que sur le 4e trimestre. Quant aux prix, sa connaissance du marché et les renseignements obtenus de ses fournisseurs lui permettent d'escompter qu'il pourra se procurer les matières A et B nécessaires à la production à des prix respectifs de 1,10 € et 2,40 € le kilo pendant le 1er semestre, puis de 1,25 € et 2,60 € le kilo pendant le 2e semestre. Compte tenu de cette information, le responsable des achats envisage de profiter en juin N+1 du prix le plus bas compatible avec sa capacité de stockage : 60 % des achats de matières premières (en quantité) seront ainsi faits au cours du 1er semestre.

En ce qui concerne les produits finis P et Q, il est nécessaire, pense-t-on dans la société A, de majorer de façon importante les stocks de fin (N+1). On pourrait, par exemple, essayer de disposer fin N de 1 500 P et de 100 Q, cette quantité de Q étant incompressible. Pour P, c'est un objectif très souhaitable, mais qui peut éventuellement être remis en question en cas de difficulté.

Les frais de fonctionnement du service achats (personnel, coût de passation d'une commande, etc.) sont inclus dans le budget des services généraux.

Annexe 6 PRÉVISION DES SERVICES GÉNÉRAUX

Le budget (N) des services généraux (y compris les frais de fonctionnement des approvisionnements) s'élevait à un total de 266 910 € dont 209 500 € de frais de personnel. Pour (N+1), le contrôleur de gestion estime que ce budget va s'alourdir, compte tenu d'une prévision d'augmentation des frais de personnel de 10 % pour le siège social et d'une prévision d'augmentation des autres frais des services généraux de 8 %.

Un calcul sur ces bases donne les prévisions suivantes :

Personnel (charges incluses)	230 450
Études et recherches	40 000
Frais postaux	12 000
Charges courantes	2 003
Charges exceptionnelles	8 000
Total	292 453

Annexe 7 PRÉVISIONS DE TRÉSORERIE

Le directeur financier désire, pour des raisons de sécurité, maintenir en N+1 un équilibre « zéro » de trésorerie à la fin de chaque trimestre. En cas de besoin, il pense être en mesure d'emprunter auprès des banquiers les fonds éventuellement nécessaires pour le financement de l'exploitation à un taux trimestriel de 1,5 %. Ces fonds sont à emprunter par tranches de 20 000 €.

☞

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

☞

On admettra :

– que les emprunts sont faits en début de trimestre et les remboursements en fin de trimestre ;
– que l'intérêt est calculé et payé chaque trimestre sur le montant de l'emprunt du trimestre.

Pour la trésorerie, les services financiers ont pu obtenir les informations suivantes pour l'établissement du budget de trésorerie :

– les créances clients du bilan fin N (309 000 €) seront encaissées au cours du 1er trimestre N+1 ;
– les dettes du bilan fin N seront honorées dans les conditions suivantes :
  • seront payés au cours du 1er trimestre N+1 les fournisseurs (42 900 €) et l'État (27 720 €) ;
  • seront payées au cours du 2e trimestre N+1 les fournisseurs d'immobilisations (40 000 €), l'annuité de l'emprunt (5 000 €) et les frais financiers sur l'emprunt (5 400 €) ;
  • sera payé au cours du 3e trimestre N+1 le dividende aux actionnaires (12 750 €).

Par simplification, le chiffre d'affaires de chaque trimestre est encaissable avec un trimestre de décalage. Le chiffre d'affaires du 4e trimestre N+1 sera donc encaissé au cours du 1er trimestre N+2.

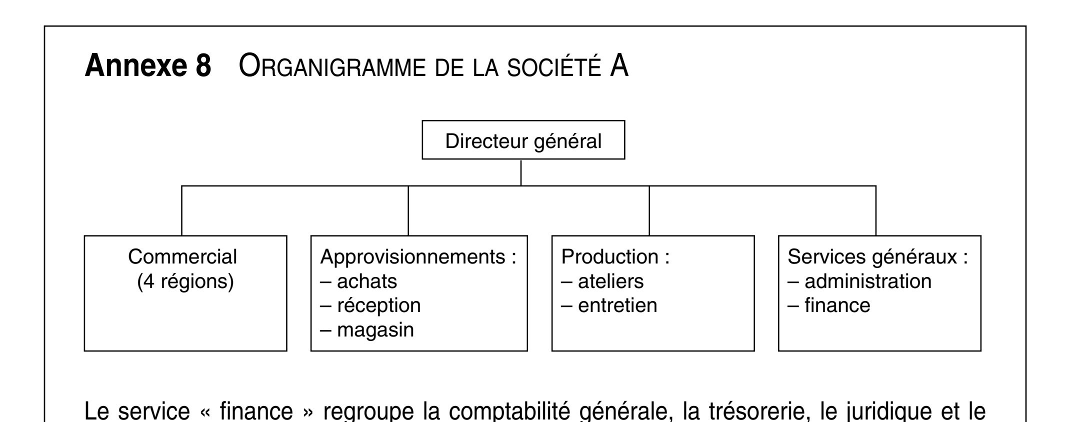
Les matières achetées chaque trimestre seront payées sur le trimestre suivant.

Les frais de personnel de N+1 sont à diviser en 4 trimestres égaux, payables sans retard au cours de ces mêmes 4 trimestres.

La publicité comme les charges indirectes de production (hors main-d'œuvre) se répartissent également sur les 4 trimestres de N+1.

On admettra qu'il n'y a pas d'autres dotations aux amortissements que les 25 000 € mentionnés en frais indirects de production.

Annexe 8 ORGANIGRAMME DE LA SOCIÉTÉ A



Le service « finance » regroupe la comptabilité générale, la trésorerie, le juridique et le contrôle de gestion.

Annexe 9 OBJECTIFS DE PROGRÈS PROPOSÉS PAR LA DIRECTION

Au vu du budget prévisionnel N+1 tel qu'il est calculé, la direction estime que les résultats obtenus sont insuffisants et propose des objectifs de progrès à différents services.

☞

1° *À la direction commerciale*, elle propose une augmentation des quantités prévisionnelles des ventes de 3 %. Après étude approfondie, la direction commerciale estime cet objectif réaliste si le budget de publicité passe de 2 à 2,5 % du chiffre d'affaires.

2° *À la direction de production*, elle propose la possibilité de faire face au développement des quantités vendues de 3 % pour P comme pour Q en respectant mieux les objectifs de constitution des stocks de produits finis. La direction de la production estime qu'un investissement de 100 000 € (investissement de capacité) permettra de produire 160 P de plus et 100 Q de plus (si nécessaire) ; d'autre part, un investissement de productivité permettra de diminuer les rebuts et retouches, donc de diminuer les quantités de matière et les temps de main-d'œuvre directe :

	P	Q
Matière A	19,5 kg	19,5 kg
Matière B	4,5 kg	6,5 kg
Main-d'œuvre directe	12,45 h	19,8 h

Cet investissement de productivité coûterait 70 000 €. Les deux investissements envisagés seraient amortissables en dix ans (linéairement suivant l'usage de la société A). Les équipements seraient disponibles chez le fournisseur et seraient opérationnels dès le début de janvier (règlement en janvier N+1). Il n'y a pas à envisager d'augmentation notable de la consommation d'énergie ni d'autres charges connexes (entretien…).

3° *Au service des achats*, elle propose de limiter à 8 000 kg le stock final de matière A. Le service pense pouvoir le faire sans inconvénient.

4° *Au service financier*, elle propose d'obtenir des délais de règlement plus courts de la part des clients mais plus longs de la part des fournisseurs. Après étude avec la direction commerciale et avec le service des approvisionnements, le service financier estime ne pouvoir le faire sans inconvénient grave (perte de clientèle, hausse des prix des fournisseurs). Le contrôleur de gestion, consulté, a approuvé la position de la direction financière.

2 Construction du budget prévisionnel de N+1

Rappelons les options retenues et les contraintes.

Les propriétaires veulent :

– rentabiliser les capitaux propres d'au moins 5 % soit 5 % × 1 343 k€ = 67 k€. Sur quelle base de calcul ? Résultat avant impôts ou résultat avant impôts + les dotations aux amortissements ?
– privilégier l'autofinancement pour préserver l'indépendance.

Le corrigé indicatif suivant propose de calculer les budgets sur une situation moyenne avant prise en compte des éléments de l'annexe 9.

Le directeur des approvisionnements veut :

– atteindre les niveaux suivants pour le stock final de fin N+1 :
  matière A 9 000 kg,
  matière B 1 100 kg,
  produit P 1 500 articles (si possible ou en tout cas s'en rapprocher),
  produit Q 100 articles ;

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

– passer 60 % des achats de A et B au 1er semestre.

Contraintes commerciales :

Précisions des ventes en quantité
– P : + ou – 5 % ,
– Q : + ou – 10 %.

Saisonnalité des ventes en quantité :
– P : 40 % au 1er semestre, 60 % au second ;
– Q : 35 % au 1er et au 4e trimestre, 65 % au 2e et au 3e trimestre.

Contraintes techniques :
– production maximum : 6 500 P et 1 250 Q (en quantité) ;
– heures de main-d'œuvre directe : maximum 106 250 heures (12,5 × 6 500 P + 20 × 1 250 Q = 106 250)

Budget des ventes

	P	Q	Total
1° Nord-Est 1er trimestre reste de l'année	1 200 × 440 = 528 000 €	125 × 640 × 0,25 = 20 000 € 125 × 576 × 0,75 = 54 000 €	602 000 €
2° Région parisienne 1er trimestre reste de l'année	2 500 × 440 = 1 100 000 €	525 × 640 × 0,25 = 84 000 € 525 × 576 × 0,75 = 226 800 €	1 410 800 €
3° Sud-Est 1er trimestre reste de l'année	800 × 440 = 352 000 €	300 × 640 × 0,25 = 48 000 € 300 × 576 × 0,75 = 129 600 €	529 600 €
4° Sud-Ouest 1er trimestre reste de l'année	1 500 × 440 = 660 000 €	150 × 640 × 0,25 = 24 000 € 150 × 576 × 0,75 = 64 800 €	748 800 €
5° total France 1er trimestre reste de l'année	6 000 × 440 = 2 640 000 €	1 100 × 640 × 0,25 = 176 000 € 1 100 × 576 × 0,75 = 475 200 €	3 291 200 €
Prix de vente moyen de Q : 651 200/1 100			592 €
CA moyen par trimestre :			822 800 €

Budget des frais commerciaux

1° Fixe des agents : 1 400 × 12 × 15 agents **2°** Intéressement : 8 % de 2 M€ + 10 % de 800 000 € + 15 % de 487 680 € **3°** Budget publicité : 2 % du chiffre d'affaires	252 000 € 313 152 € 65 824 €
Total	630 976 €

Programme de production (en quantité)

	P	Q
Ventes	6 000	1 100
+ Stock final	1 500	100
– Besoins bruts	7 500	1 200
– Stock initial	140	50
= À produire	7 360	1 150
Capacité de production	6 500	1 250
Production	**6 500**	**1 150**

L'objectif visé de stock final ne pourra probablement pas être atteint dans le cadre de l'hypothèse des ventes le plus probable. Il faut donc ramener le stock final de P à 640 (écart entre 7 360 et 6 500 = 860 et 1 500 – 860 = 640).

En réalité, on pourrait affiner le degré d'importance de cette prévision de stock final. Si nécessaire, on pourrait envisager des investissements ou encore un transfert éventuel de moyens de production destinés à Q pour la production de P.

Programme d'approvisionnement (en kg)

Matière	A	B
Consommation de matières premières Production de P 6 500 × 20 kg 6 500 × 5 kg	130 000	32 500
+ Production de Q 1 150 × 20 kg 1 150 × 7 kg	23 000	8 050
+ Stock final	9 000	1 100
= Besoins bruts	162 000	41 650
– Stock initial	5 000	5 000
= Achats	157 000	36 650

Le budget d'achats prévisionnels (matières premières) doit être réparti par trimestres en tenant compte des ventes prévisionnelles, des stockages, du souhait de la direction des approvisionnements de profiter des prix intéressants en juin N+1.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Budget d'achats prévisionnels (en kg et euros)

	Q	Matière A				Matière B				Total
		Q/unité	Total	Px/unité	Total	Q/unité	Total	Px/unité	Total	
1er trimestre										
Ventes										
22 % × 6 000 P	1 320	20	26 400			5	6 600			
20 % × 1 100 Q	220	20	4 400			7	1 540			
Dim. stock B							– 3 900			
Total			30 800	1,1	33 880		4 240	2,4	10 176	44 056
2e trimestre										
Ventes										
18 % × 6 000 P	1 080	20	21 600			5	5 400			
35 % × 1 100 Q	385	20	7 700			7	2 695			
60 % achats N+1										
Pour la vente										
20 % × 6 000 P	1 200	20	24 000			5	6 000			
5 % × 1 100 Q	55	20	1100			7	385			
Pour les stocks										
60 % de 500 P	300	20	6 000			5	1 500			
60 % de 50 Q	30	20	600			7	210			
60 % de l'aug.										
du stock de A										
4 000			2 400							
Total			63 400	1,1	69 740		16 190	2,4	38 856	108 596
T. 1er semestre			**94 200**		**103 620**		**20 430**		**49 032**	**152 652**
3e trimestre										
Vente										
25 % – 20 % =										
5 % × 6 000 P	300	20	6 000			5	1 500			
30 % – 5 % =										
25 % × 1 100 Q	275	20	5 500			7	1 925			
Total			11 500	1,25	14 375		3 425	2,60	8 905	23 280
4e trimestre										
Vente										
35 % × 6 000 P	2 100	20	42 000			5	10500			
Stocks	165	20	3 300			7	1 155			
40 % × 500 P	200	20	4 000			5	1 000			
40 % × 50 Q	20	20	400			7	140			
40% de l'augm.										
du stock de A			1 600							
Total			51 300	1,25	64 125		12 795	2,60	33 267	97 392
T. 2e semestre			62 800		78 500		16 220		42 172	120 672
Total			**157 000**	**1,16**	**182 120**		**36 650**	**2,488**	**91 204**	**273 324**

Budget de production

Budget de main-d'œuvre directe

Produits	Production	Temps unitaires	Temps totaux	Taux horaire	Budget prévisionnel (k€)
P	6 500	12,5	81 250	20	1 625
Q	1 150	20	23 000	20	460
Total			104 250		2 085

Budget des charges indirectes de production

Ce budget, tel qu'il figure dans l'énoncé, doit être majoré des charges de main-d'œuvre indirecte. En effet, la main-d'œuvre de production n'est pas utilisée au maximum de sa capacité sur la production prévue (en ce qui concerne le produit Q dont la société A ne fabriquera que 1 150 unités pour une capacité de 1 250). Le temps de cette main-d'œuvre qui ne figure pas en « temps direct de production » figure évidemment avec les autres frais d'atelier, pour un montant de :

$$100 \text{ Q} \times 20 \text{ h} \times 20 \text{ €} = 40\,000 \text{ €}.$$

Ce montant s'ajoute aux charges fixes.

Taux d'unité d'œuvre :

part variable : 92 000 € / 104 250 h = 0,8825 €/h
part fixe : (138 000 + 40 000)/104 250 h = 1,7074
Total : 2,5899 €/h

	Charges variables	Charges fixes	Total
Personnel			
Agents commerciaux	313 152	252 000	565 152
Main-d'œuvre directe	2 085 000		2 085 000
Frais indirects de production	29 000	70 000	99 000
Complément main-d'œuvre directe	40 000		40 000
Services généraux		230 450	230 450
Total coût du personnel	**2 467 152**	**552 450**	**3 019 602**
Par trimestre	616 788	138 112	754 900

Charges indirectes de production
(hors main-d'œuvre et amortissements)

Total annuel	63 000	43 000	106 000
Par trimestre	15 750	10 750	26 500

Charges indirectes des services généraux
(hors main-d'œuvre)

Total annuel		62 003	62 003
Par trimestre		15 501	15 501

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Calcul du coût des produits

Concernant le calcul des coûts prévisionnels de P et Q en N+1, il faudra opter pour un coût partiel ou un coût complet.

	Coût du produit P			Coût du produit Q		
	variable	fixe	Total	variable	fixe	Total
Charges directes						
matières : 20 kg de A × 1,16 €	23,20		23,20	23,20		23,20
matières : 5 kg de B × 2,488 €	12,44		12,44			
matières : 7 kg de B × 2,488 €				17,36		17,36
main-d'œuvre : 12,5 h × 20 €	250		250			
main-d'œuvre : 20 h × 20 €				400		400
Total charges directes	**285,64**		**285,64**	**440,56**		**440,56**
Charges indirectes d'atelier						
unités d'œuvre : 12,5 h × 2,5899 + (0,8825 + 1,7074)	11,03	21,34	32,37			
unités d'œuvre : 20 h × 2,589				17,65	34,15	51,80
Coût atelier (direct + indirect)			318			492,36
Charges indirectes générales						
services généraux : 11,3 % du coût atelier			35,93			55,64
Coût complet (sauf frais financiers)			353,93			548
Prix de vente			440			592
Résultat analytique			86,07			44

NB : pour les frais de services généraux, on calculera, en pourcentage, le rapport :

$$\frac{\text{Frais des services généraux – Frais de la production}}{\text{Budget des SG/(achats + MOD + frais indirects de production + MO indirecte de production)}} = 0{,}113$$

Budget de trésorerie et des frais financiers

	1er trimestre N+1	2e trimestre N+1	3e trimestre N+1	4e trimestre N+1	au cours de N+2 (2)
Disponible	216 400	– 3 977	5 410	481 507	204 470
+ Encaissements					
Créances (1) clients	309 000				
Ventes N+1		602 000	1 410 800	529 800	748 800
Redevances				30 000	
Total	**309 000**	**602 000**	**1 410 800**	**559 800**	
– Décaissements					
Intérêts/emprunts		5 400			
Annuité/emprunts (1)		5 000			
Fournisseurs	42 900				
Fournitures		40 000			
Immobilisations (1)					
État IS (1) (3)	27 720				
Dividendes (1)			12 750		
Matières N+1		44 056	108 596	23 280	97 392
Personnel	754 900	754 900	754 900	754 900	
Publicité	16 456	16 456	16 456	16 456	
Ch. ind. production	26 500	26 500	26 500	26 500	
Ch. ind. services généraux	15 501	15 501	15 501	15 501	
Total	**883 977**	**907 813**	**934 703**	**836 637**	
Solde	– 358 577	– 309 790	481 507	204 470	
Emprunt CT demandés	360 000	320 000	0	0	
Remboursés					
Solde après emprunt	1 423	10 210	481 507	204 470	
Frais financiers à CT	5 400	4 800	0	0	
Solde final	**– 3 977**	**5 410**	**481 507**	**204 470**	

1. Postes figurant au bilan fin N.
2. Postes devant figurer au bilan fin N+1.
3. L'IS au titre de N+1 ne peut se calculer qu'avec le compte de résultat.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

COMPTE DE RÉSULTAT PRÉVISIONNEL (N+1)

	Produits
Production vendue	3 291 200
Variations de stocks (1)	
(stock final – stock initial)	
Produit P	178 576
Produit Q	27 721
Autres produits	30 000
Total	**3 527 497**
	Charges
Achats de matières	273 324
Variations de stocks	
(stock final – stock initial)	
Matière A	– 5 240
Matière B	8 263
Fournitures	30 000
Énergie	12 800
Total achats	319 147
Charges locatives	32 000
Entretien	26 000
Assurances	2 200
Publicité	65 824
Frais postaux	12 000
Études et Recherches	40 000
Total autres charges extérieures	178 024
Impôts et taxes	3 000
Personnel et charges sociales	3 019 601
Autres charges de gestion courante	2 003
Charges financières	15 600
Charges exceptionnelles	8 000
Dotations aux amortissements	25 000
IS	0
Bénéfice net (perte)	**– 42 878**
Total	**3 527 497**

NB : Le résultat négatif signifie la nécessité d'une itération budgétaire pour rechercher une rentabilité des capitaux propres qui s'approche des 5 % attendus.

(1) Stock final – stock initial.

Questions

1. *Quels sont les liens entre le plan stratégique, le plan opérationnel et le budget ?*
2. *Pourquoi et en quoi le processus budgétaire doit-il « boucler » avec les documents financiers de l'entreprise (échéancier de trésorerie, compte de résultat et bilan prévisionnels) ?*
3. *Quels sont les principaux budgets fonctionnels qui contribuent à « l'édifice budgétaire » ? Selon quelle architecture ? Quel est l'intérêt de documents de synthèse ?*
4. *À quoi servent les reprévisions (*forecasts*) dans l'entreprise ?*
5. *Quels sont les avantages et les limites d'un calendrier long versus court d'élaboration du budget ?*

L'essentiel

En termes d'outils de gestion, la stratégie est formalisée dans le plan stratégique qui va ensuite être chiffré sur la base de trois années « glissantes » dans le plan opérationnel, outil d'articulation du court terme et du long terme.

La planification stratégique, pour sa part, s'appuie sur des outils tels que la segmentation stratégique (positionnement des produits et services de l'entreprise entre des clientèles distinctes), le cycle de vie des produits (pour anticiper leur renouvellement) et l'effet d'expérience.

La qualité du plan opérationnel, qui débouche sur l'écart de planification (entre tendance optimiste et tendance pessimiste compte tenu d'un scénario moyen), dépend de la pertinence des scénarios proposés et de leur réalisme. Le concept de planification doit être en mesure de prendre en compte les évolutions majeures qui caractérisent notre époque (fusions, acquisitions, privatisations, fluctuations importantes des marchés, impact des évolutions technologiques).

Le budget est la traduction concrète, quantitative et essentiellement économique des plans d'action décidés pour et par un responsable pour l'année à venir, en vue de l'atteinte des objectifs qu'il a négociés.

Le processus budgétaire se construit sur la base de l'horizon annuel. Il part de « l'éclatement » des objectifs au niveau de chaque entité. Il est important de souligner non seulement les enjeux techniques du processus budgétaire (aboutir à des budgets coordonnés les uns par rapport aux autres et compatibles avec les équilibres financiers à court, moyen et long terme de l'entreprise) mais aussi les enjeux de pouvoir. Le processus budgétaire, à ce titre, est un jeu social interne à l'entreprise. Les budgets sont, en général, construits sur la base d'une vision hiérarchique et fonctionnelle de l'entreprise. Ils sont maintenant complétés par des approches « transversales ».

Les budgets sont déclinés sur la base du mois. Dans la mesure où il s'agit à la fois d'anticipation et d'engagement (à réaliser les objectifs), ils ne sont pas en théorie révisables. Une tendance actuelle visant à privilégier le réalisme conduit cependant à effectuer des reprévisions en cours d'exercice.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

6 LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

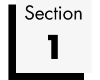
Les budgets, on l'a vu, sont fixés par rapport à des objectifs et tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre. Cette démarche prévisionnelle est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient en premier lieu *justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts.* Sans eux, il n'y aurait pas d'effet-miroir donc pas d'actions correctives ni de phénomène d'apprentissage possible : la notion de « pilotage » n'existerait pas dans l'élaboration des budgets.

Cet ensemble budgets-suivi des réalisations (écarts) constitue le *contrôle budgétaire* et le premier pas, à travers un suivi de la performance financière, vers une gestion de la performance. Bien qu'il s'avère aujourd'hui incomplet dans une logique de pilotage, il a pendant longtemps constitué le cœur du contrôle de gestion. Ce contrôle budgétaire a tenu lieu de contrôle de gestion dans beaucoup d'entreprises, dans la mesure où il parvenait à remplir l'essentiel de la fonction contrôle. Il repose essentiellement sur une approche comptable, avec le calcul des écarts, et sur une logique économique et financière, avec un arrière-plan de management par les chiffres et de *responsibility accounting*. C'est cette forme de suivi, première historiquement et sans doute la plus instrumentalisée, qui va être présentée dans ce chapitre : la dimension « technique » du *calcul des écarts* fera d'abord l'objet de la section 1. La section 2 abordera au contraire les aspects managériaux. Nous décrirons les principes sous-jacents aux systèmes de *reporting* et la logique de contrat qui sous-tend le contrôle budgétaire dans sa conception première, dans les grandes entreprises. Si une limite intrinsèque de tels fondements conceptuels est bien la nature avant tout financière et comptable qu'ils confèrent à ces outils, on soulignera néanmoins qu'au fil du temps, les pratiques budgétaires ont souvent connu une

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

routinisation, voire une bureaucratisation, perdant ainsi leur sens et conduisant parfois à des effets pervers. Pour répondre aux critiques récemment largement formulées contre le budget, on verra qu'il s'agit à la fois d'être attentif à éviter les écueils d'un contrôle budgétaire mal animé, mal compris, et de donner une perspective renouvelée à ce « vieil outil », que peu d'entreprises abandonnent en dépit des critiques formulées… On se posera notamment la question de son articulation avec des outils plus anticipateurs et plus qualitatifs, tournés vers la prise rapide d'actions correctives, tels que le tableau de bord ou le *balanced scorecard*, qui feront l'objet du chapitre suivant (chapitre 7).

Section 1 ■ Le calcul des écarts
Section 2 ■ Le contrôle budgétaire et au-delà…



LE CALCUL DES ÉCARTS

Le calcul des écarts est construit sur un algorithme de calcul dont il est possible de mentionner trois méthodes :

– *celle qui figure dans le plan comptable général*, référence obligatoire dans les examens de comptabilité en France et qui distingue les écarts sur matières, les écarts sur main-d'œuvre – qui sont des frais directs – et les écarts sur frais indirects ;
– *celle des approches analytiques d'inspiration américaine* qui distingue aussi les écarts sur matières, les écarts sur main-d'œuvre – qui sont des frais variables directs –, les écarts sur frais variables et les écarts sur frais fixes ;
– *celle du contrôle budgétaire* qui conduit à calculer autant d'écarts que nécessaire pour comprendre les déviations par rapport au budget. L'idée de référence est que l'on a construit un budget pour s'y tenir, et que tous les écarts doivent être expliqués et analysés. C'est cette troisième méthode intitulée méthode VRP (volume-rendement-prix) qui sera développée ici [1].

Celle-ci peut s'appliquer à chacun des postes, chacune des composantes du compte de résultat (du chiffre d'affaires par produit aux coûts indirects variables ou fixes) et permet ainsi de reconstituer pour chaque élément (chiffre d'affaires ou coût) du compte de résultat la nature et le montant de la « déviation » par rapport au budget.

1. Cette méthode, initialement développée par plusieurs professeurs en contrôle de gestion du Groupe HEC, et en particulier par H. Jordan, fait également l'objet d'une note pédagogique de H. Löning. Le chapitre a ici été rédigé par Y. Pesqueux et mis à jour par H. Löning.

1 À chaque type d'écart, un type de cause

Un écart par rapport au budget matérialise une « déviation » par rapport à la trajectoire que l'entreprise s'était initialement fixée. Chaque type d'écart correspond à un type de déviation, à une catégorie de « phénomènes perturbateurs » qui ont pu se produire. Il est possible de synthétiser l'ensemble des écarts, sous la dénomination VRP (volume, rendement, prix). On recense généralement trois grands types de perturbations.

1.1 L'écart de volume (ΔV)

Il rend visible le respect ou non par l'entreprise de l'hypothèse de niveau d'activité général. Avons-nous vendu et produit autant que nous l'avions espéré ? Telle est la question. Sinon, quelles conséquences un niveau d'activité supérieur ou inférieur a-t-il sur notre résultat ?

Derrière cette question, se profile le problème de l'absorption des coûts fixes : la production, dans ce centre de responsabilité ou dans cette entreprise, a-t-elle été suffisante pour couvrir les coûts fixes comme prévu ? La méthode, qui sera présentée dans ce manuel, simplificatrice dans un premier temps, se place dans la situation où ventes et production sont liées et où leurs niveaux d'activité varient de façon concomitante. Elle considère en quelque sorte qu'il n'y a pas « d'écarts sur stocks ».

Ce sont le plus souvent les commerciaux qui sont responsables et à l'origine de l'écart de volume.

1.2 L'écart de rendement (ΔR)

Parfois appelé aussi écart de quantité (ΔQ), il s'agit d'un écart sur les quantités de ressources consommées par les divers départements « producteurs ». La question est de savoir si les ressources ont été utilisées avec la productivité prévue au budget : a-t-on consommé la quantité standard de matières premières, de main-d'œuvre, etc., prévue pour un niveau d'activité donné ? Indépendamment de la variation du niveau d'activité global (qui a pu faire augmenter ou diminuer les coûts variables), la consommation de ressources pour produire une unité a-t-elle augmenté ou diminué ? On mesure entre autres ici le respect ou non de la gamme et de la nomenclature.

1.3 Enfin, l'écart sur prix (ΔP)

Il évalue le dérapage non au niveau des quantités consommées mais au niveau du coût d'acquisition des ressources. La matière première achetée était-elle plus chère ou moins chère que prévu (unitairement) ? Quelle conséquence cela a-t-il sur les résultats ? Il arrive aussi, pour le coût (d'acquisition) de la main-d'œuvre, que l'on

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

parle d'écart sur taux plutôt que d'écart sur prix. Pour les coûts fixes, où il s'agit souvent d'une enveloppe budgétaire globale, l'écart sur prix est en général appelé écart de dépense.

1.4 L'écart sur mix (ΔM)

Il existe parfois un quatrième type d'écart, qui apparaît en général dans les entreprises en multiproduction vendant – à des tarifs différents – des produits différents : il s'agit de *l'écart sur mix (*ΔM*).* Celui-ci transforme la méthode VRP en VMRP : l'écart sur mix est en effet une décomposition de l'écart sur volume par type de produit.

Exemple

> Une entreprise vend trois produits – A, B, C – qui représentent respectivement 20 %, 30 % et 50 % de son chiffre d'affaires. La société a vendu globalement 10 % de produits en moins : c'est l'écart sur volume qui en rendra compte. Mais, de façon plus fine, on remarque qu'on a vendu davantage de A (+ 30 %) que prévu, moins de B (– 20 %) et moins de C (– 10 %) ; le « mix produits » a changé par rapport au budget. La différence de tarification des trois produits va entraîner des conséquences sur le compte de résultat : c'est l'écart sur mix qui en rendra compte.

2 La matrice mnémotechnique VMRP

La matrice VMRP, pour approximative qu'elle soit (en particulier en matière d'évaluation des stocks), possède l'avantage de la simplicité pour calculer les types d'écarts que nous venons de mentionner. Elle propose une logique de compréhension des différents budgets flexibles et des écarts, plutôt qu'une vision « comptablement juste » de rectification du résultat, dans une comptabilité analytique en coûts standard.

L'approche suggérée part du budget pour reconstituer progressivement les écarts avec le réel.

Si :

- V est le volume d'activité, « l'extrant » d'un service, d'un département ou d'une entreprise, qui peut s'exprimer en nombre de produits ($V = n$ produits) ;
- M est le mix de ces produits ($VM = n_1$ produits A + n_2 produits B + … + n_i produits I) ;
- R est le rendement, le rapport entre « l'intrant » et « l'extrant », par exemple, $R = X$ kg/produits nécessaires à la fabrication ;
- P est le prix, le coût d'achat des ressources, par exemple $P = Y$ €/kg.

Alors le budget peut s'écrire comme la synthèse en euros de ces éléments :

$$\textbf{Budget} = \boldsymbol{VMRP} = (\boldsymbol{n_1}\,\textbf{A} + \boldsymbol{n_2}\,\textbf{B} + \ldots. + \boldsymbol{n_i}\,\boldsymbol{I}) \times \boldsymbol{X} \times \boldsymbol{Y}\ \textbf{euros}$$

Dans le budget, les quatre composantes sont standard.

$$\textbf{Le budget est donc : } \boldsymbol{V_S \times M_S \times R_S \times P_S}$$

- Pour faire apparaître l'écart de volume, il suffit de calculer la différence avec le budget flexible ajusté au volume réel ; on introduit le volume réel tandis que tous les autres éléments restent inchangés par ailleurs.

  Le budget flexible sur activité réelle est donc :

$$\boldsymbol{V_R} \times M_S \times R_S \times P_S$$

  L'écart sur volume est la différence ($V_S\ M_S\ R_S\ P_S - \boldsymbol{V_R}\ M_S\ R_S\ P_S$).
- Puis on modifie de même progressivement les autres éléments pour calculer les autres écarts. L'écart sur mix est la différence entre le budget flexible sur activité réelle $\boldsymbol{V_R}\ M_S\ R_S\ P_S$ et le budget flexible sur activité et mix réels $\boldsymbol{V_R}\ \boldsymbol{M_R}\ R_S\ P_S$.
- L'écart de rendement est la différence entre ce dernier budget flexible et le budget flexible sur activité, mix et rendement réels : $\boldsymbol{V_R}\ \boldsymbol{M_R}\ \boldsymbol{R_R}\ P_S$.
  La multiplication de ces trois éléments traduit en fait des quantités réellement consommées (n produits $\times X$ kg/produits = nX kg).
  C'est pourquoi on parle plutôt de budget flexible ajusté sur consommations réelles, à propos de $\boldsymbol{V_R}\ \boldsymbol{M_R}\ \boldsymbol{R_R}\ P_S$.
  L'écart sur rendement est donc : ($\boldsymbol{V_R}\boldsymbol{M_R}R_S\ P_S - \boldsymbol{V_R}\boldsymbol{M_R}\boldsymbol{R_R}\ P_S$).
- Enfin, l'écart sur prix apparaît lorsque l'on « rectifie » le dernier élément, à savoir le prix. C'est donc la différence entre le budget flexible ($\boldsymbol{V_R}\boldsymbol{M_R}\boldsymbol{R_R}\ P_S$) et le réel ($\boldsymbol{V_R}\ \boldsymbol{M_R}\ \boldsymbol{R_R}\ \boldsymbol{P_R}$). Il faut cependant être très attentif concernant ce dernier écart, car il se calcule sur les quantités achetées et non sur les quantités consommées. Si les deux diffèrent, on pourra avoir deux colonnes distinctes pour $\boldsymbol{V_R}\boldsymbol{M_R}$ $\boldsymbol{R_R}\ P_S$, selon qu'il s'agit de consommations (pour calculer l'écart sur rendement) ou d'achats (pour calculer l'écart sur prix[1]).

  La méthode peut être synthétisée par une matrice simple.

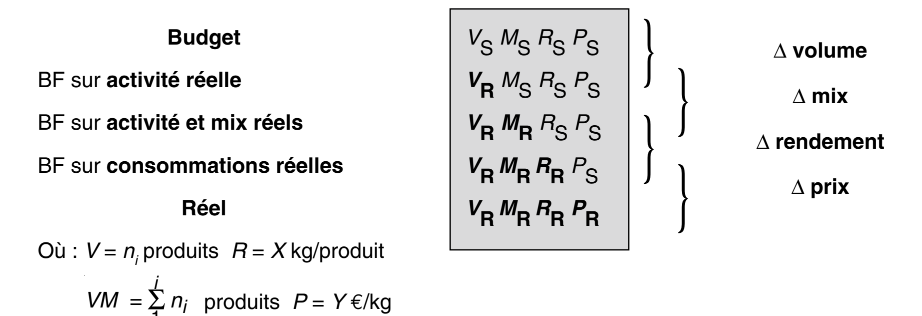


Figure 6.1 – *La matrice mnémotechnique VMRP*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

1. Ceci permet de « redresser l'erreur » de la méthode qui ne fait pas apparaître les écarts sur stocks (dans ce cas stocks de matières premières).

Tableau 6.1 – *Exemple de tableau de calcul des écarts*

Phénomène perturbateur / **Composante du résultat**	Budget $V_S\ R_S\ P_S$	Δ Volume	Budget flexible sur activité réelle $\boldsymbol{V_R}\ R_S\ P_S$	Δ Rendement	Budget flexible sur consommations réelles $\boldsymbol{V_R}\ \boldsymbol{R_R}\ P_S$	Δ Prix	Réel $\boldsymbol{V_R}\ \boldsymbol{R_R}\ \boldsymbol{P_R}$
Chiffre d'affaires	Produit 1 Produit 2 … … … Total						
Coûts directs variables Exemple : matières premières	Produit 1 Produit 2 … … … Total						
Coûts indirects variables Exemple : par section	S1 S2 S3 … … … Total						
Coûts fixes	S1 S2 … …						
Frais généraux							
Total Compte de résultat							

3 Exemple de tableau de calcul des écarts

La matrice *VMRP* permet de comprendre la logique de calcul des différents écarts à partir du budget, en introduisant les budgets flexibles et en allant peu à peu vers le réel. Les écarts sur volume, sur mix, sur rendement et sur prix sont identifiés.

Cependant, chacun de ces grands types d'écarts, qui correspond à un phénomène perturbateur pendant la période, à une cause de déviation, peut être calculé pour chaque composante (chiffre d'affaires ou poste de coût) du compte de résultat. Cela permet une compréhension plus fine de ce qui s'est passé pendant la période, de l'incidence sur le compte de résultat, et permettra ultérieurement de rechercher les responsabilités en matière d'écarts, à partir à la fois de la nature de l'écart (volume, mix, rendement, prix) et de la composante du résultat concernée. Cette dernière partie présente un exemple de tableau de calcul des écarts. Les postes du compte de résultat apparaissent en ligne, les écarts et budgets flexibles en colonne. Ces derniers sont les mêmes que dans la matrice *VMRP*, mais sont désormais présentés verticalement. Le tableau 6.1, de plus, ne fait apparaître que trois types d'écarts (matrice *VRP*). Il suffirait d'introduire deux colonnes supplémentaires (Δ mix, budget flexible sur activité et mix réels) entre le budget flexible sur activité réelle et le Δ rendement pour calculer aussi, en situation de multiproduction, l'écart sur mix.

4 Cas d'application

L'entreprise B2 fabrique et vend trois types de cahiers et a récemment mis en place un système de contrôle budgétaire.

Les prévisions du mois sont les suivantes :

Chiffre d'affaires	Quantités	Prix de vente
Cahier 1	100 000	1,6 €
Cahier 2	120 000	2,4 €
Cahier 3	80 000	5 €

Les standards matières (papier) sont les suivants :

	Standard	Prix d'achat
Cahier 1	100 g	1,6 €/kg
Cahier 2	160 g	1,8 €/kg
Cahier 3	200 g	1,9 €/kg

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

La fabrication des cahiers passe par deux étapes :

	Cisaillage	Brochage
Cahier 1	5 minutes	10 minutes
Cahier 2	6 minutes	12 minutes
Cahier 3	7 minutes	15 minutes
Unité d'œuvre	heure de main-d'œuvre	heure machine
Coût de l'unité d'œuvre	1,2 €	1 €

Les charges de main-d'œuvre sont considérées comme fixes (payables mensuellement) et s'élèvent à 400 000 € charges sociales incluses. Les charges de structure sont de 240 000 €.

Les ventes ont été en réalité de :

– 105 000 cahiers 1 vendus en moyenne 1,56 € ;
– 122 000 cahiers 2 vendus en moyenne 2,44 € ;
– 78 000 cahiers 3 vendus en moyenne 4,8 €.

Les quantités de papier nécessaires à la production et à la vente de cahiers ont été les suivantes :

	Quantité	Coût d'achat effectif
Cahiers 1	11 000 kg	17 010 €
Cahiers 2	19 800 kg	35 800 €
Cahiers 3	16 000 kg	30 400 €

Les opérations de fabrication ont été les suivantes :

– cisaillage : 31 000 heures à 36 400 € ;
– brochage : 62 000 heures à 61 200 €.

Les charges fixes de personnel ont été de 415 600 € et les charges de structure de 248 600 €.

Expliquez l'écart entre le résultat réel et le résultat prévu.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Tableau 6.2 – *Matrice VRP pour la société B2 (en k€)*

	Budget ($V_s \times R_s \times P_s$)	**Total**	**Budget ajusté au volume réel** ($V_R \times R_s \times P_s$)	**Total**	**Écart de volume**		**Budget ajusté au rendement réel** ($V_R \times R_R \times P_s$)	**Total**	**Écart de rendement**		**Réel**	**Écart sur dépense**	
Chiffre d'affaires													
Cahier 1	100 000 × 1,6	160 000	105 000 × 1,6	168 000	**8 000**	**F**					163 800	**– 4 200**	**D**
Cahier 2	120 000 × 2,4	288 000	122 000 × 2,4	292 800	**4 800**	**F**					297 680	**4 880**	**F**
Cahier 3	80 000 × 5	400 000	78 000 × 5	390 000	**– 10000**	**D**					374 400	**– 15 600**	**D**
Total		**848 000**		**850 800**	**2 800**	**F**		**850 800**			**835 880**	**– 14 920**	**D**
Coût en matières premières													
Cahier 1	100 000 × 0,1 × 1,6	16 000	105 000 × 0,1 × 1,6	16 800	**800**	**D**	11 000 × 1,6	17 600	**800**	**D**	17 010	**– 590**	**F**
Cahier 2	120 000 × 0,16 × 1,8	34 560	122 000 × 0,16 × 1,8	35 136	**576**	**D**	19 800 × 1,8	35 640	**504**	**D**	35 800	**160**	**D**
Cahier 3	80 000 × 0,2 × 1,9	30 400	78 000 × 0,2 × 1,9	29 640	**– 760**	**F**	16 000 × 1,9	30 400	**760**	**D**	30 400	**0**	**D**
Total		**80 960**		**81 576**	**616**	**D**		**83 640**	**2 064**	**D**	**83 210**	**– 430**	**F**
Coûts variables													
Cisaillage	29 666,7 × 1,2	35 600	30 050 × 1,2	36 060	**460**	**D**	31 000 × 1,2	37 200	**1 140**	**D**	36 400	**– 800**	**F**
Brochage	60 666,7 × 1	60 667	61 400 × 1	61 400	**733**	**D**	62 000 × 1	62 000	**600**	**D**	61 200	**– 800**	**F**
Total		**96 267**		**97 460**	**1 193**	**D**		**99 200**	**1 740**	**D**	**97 600**	**– 1 600**	**F**
Coûts fixes													
Personnel		400 000		400 000				400 000			415 600	**15 600**	**D**
Coûts de struct.		240 000		240 000				240 000			248 600	**8 600**	**D**
Total des coûts		**817 227**		**819 036**	**1 809**	**D**		822 840	**3 804**	**D**	845 010	**22 170**	**D**
Résultat		**30 773**		**31 764**	**991**	**F**		**27 960**	**– 3 804**	**D**	**– 9 130**	**– 37 090**	**D**

Note sur les charges variables

Cisaillage				
Budget général				
Cahier 1	100 000	5	minutes	
Cahier 2	120 000	6	minutes	
Cahier 3	80 000	7	minutes	
Total		29 666,7	heures	× 1,2 = 35 600 €
Budget flexible				
Cahier 1	105 000	5	minutes	
Cahier 2	122 000	6	minutes	
Cahier 3	78 000	7	minutes	
Total		30 050	heures	× 1,2 = 36 060 €
Réalisé		31 000	heures	36 400 €
Brochage				
Budget général				
Cahier 1	100 000	10	minutes	
Cahier 2	120 000	12	minutes	
Cahier 3	80 000	15	minutes	
Total		60 666,7	heures	× 1 = 60 667 €
Budget flexible				
Cahier 1	105 000	10	minutes	
Cahier 2	122 000	12	minutes	
Cahier 3	78 000	15	minutes	
Total		61400	heures	× 1 = 61 400 €
Réalisé		62 000	heures	61 200 €

Commentaires

En ce qui concerne les ventes, il était prévu un chiffre d'affaires de 160 000 € pour les cahiers 1 qui a été en fait de 163 800 €. Le nombre de cahiers 1 vendus a été supérieur à ce qui était prévu car la demande de la rentrée scolaire s'est montrée plus dynamique que les prévisions, mais le prix de vente négocié auprès des centrales d'achat des grandes surfaces a été, lui, plus faible que prévu. L'écart sur volume est donc favorable et l'écart sur prix défavorable. On ferait ainsi la même analyse pour chacun des types de cahiers pour arriver, globalement, à un écart sur volume favorable de 2 800 € et un écart sur prix défavorable de 14 800 €, ce qui est très supérieur au précédent. De façon nette, l'écart global est de 12 120 € défavorable.

Pour les coûts en matières premières, les écarts sur volume favorables en termes de chiffre d'affaires sont défavorables en termes de consommation matières car si l'on a vendu plus, il a fallu produire plus et acheter plus de matières. Les prix d'achat ont peu varié par rapport à ce qui était prévu.

Des écarts sur rendement apparaissent d'autant plus que les plans de production ont été différents de ce qui avait été prévu, donc on s'est éloigné des normes, ce qui se constate aussi bien pour les standards matières que pour le cisaillage et le brochage. Si le plan de production avait été plus conforme à ce qui était prévu, les chances d'opérer selon les nomenclatures auraient été meilleures.

En ce qui concerne les charges fixes, aucune référence en termes de paliers de charges n'a été donnée. Toute la dérive peut par conséquent être considérée comme une dérive de prix. Si une référence avait été donnée en termes de paliers de

charges fixes, on aurait mis en exergue un écart sur volume ; cet écart sur volume aurait été égal à la différence entre les nouvelles charges de structure et celles qui étaient prévues, l'écart sur prix étant calculé, pour sa part, par rapport à ce nouveau palier de charges fixes.

Section 2 LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET AU-DELÀ…

Le contrôle budgétaire est l'outil du contrôle par les résultats. Il repose sur une logique de contrat, selon laquelle la fixation d'objectifs (contrat) implique le suivi des résultats. Les résultats traduisent de façon chiffrée l'atteinte ou non des objectifs, qui reposent sur des *standards*.

La logique du contrôle budgétaire consiste, au-delà du calcul des écarts, à s'interroger sur les origines des déviations, aussi bien en termes de responsabilité – qui est responsable ? (c'est là un des aspects de la gestion de la motivation) – qu'en termes de pilotage – quels sont les produits ou les services concernés ? quelles sont les causes (volume, mix, rendement, prix) ? quelles sont les composantes du résultat concernées (chiffre d'affaires, charges variables, charges fixes…) ? Elle permet ainsi à l'entreprise de voir dans l'immédiat si elle progresse vers les objectifs de son échafaudage budgétaire et de réagir aux événements en temps utile, et à terme d'évaluer les performances des acteurs, d'améliorer les bases des prévisions et la qualité des choix stratégiques.

Il s'agit d'un outil étroitement lié à la comptabilité analytique qui opère, à nomenclature analytique donnée, une comparaison entre des objectifs et des réalisations. Il a permis la mise en œuvre de la *gestion par exception* qui consiste à prendre des décisions correctives sur la base des écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions. Développée à partir de la décennie 1950, la gestion par exception a permis de démultiplier le potentiel de contrôle dans les entreprises, et son développement a été une des conditions permissives du développement de la multinationalisation des firmes américaines de l'époque. Ce système s'est ensuite généralisé et constitue un des volets de management associé au calcul des écarts.

Le système de calcul des écarts repose, comme on l'a vu, sur une comptabilité analytique en coûts standard. Le standard valorise la façon dont l'entreprise conçoit le déroulement des opérations.

Ils permettent donc :

– de motiver en rendant possible le contrôle budgétaire par l'établissement de prévisions de coûts ;
– de valoriser rapidement les flux physiques et de permettre ainsi de construire le résultat « flash », c'est-à-dire le résultat que l'on cherche à évaluer très rapidement en fin de mois ;
– de piloter à partir de l'analyse des écarts selon leurs causes pour prendre des mesures correctives.

Le choix des standards repose sur la prise en compte des alternatives suivantes :

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

– les coûts constatés de la période comptable précédente,
– ces mêmes coûts actualisés,
– les concurrents,
– les coûts calculés en liaison directe avec un budget d'exploitation et découlant de celui-ci.

En pratique, il s'agit de standards négociés car les standards idéaux sont inacceptables par les opérationnels, démotivants et induisent des écarts impossibles à interpréter, tandis que les standards historiques n'incitent pas à faire mieux, conduisent à l'immobilisme et ne correspondent plus à rien en période d'évolution rapide. Les standards sont donc l'expression du savoir-faire de l'entreprise mais ils ne sont bien sûr valides que par rapport à une comparaison avec les autres entreprises du même secteur. La fixation des standards s'est aussi beaucoup enrichie, durant les dernières années, des pratiques de comptabilité de gestion japonaises et en particulier du *kaizen costing*. La logique kaizen recouvre l'idée d'une amélioration continue. Son transfert dans les pratiques de gestion occidentales, par ignorance de son origine culturelle, l'a d'abord réduite à ses effets caricaturés – ceux d'une amélioration continue des standards – avant d'en intégrer peu à peu les enseignements en termes d'apprentissage collectif.

La réunion de contrôle budgétaire, en général mensuelle, consiste à réunir les personnes autour du tableau d'analyse des écarts afin de le commenter. Compte tenu de la nécessaire limitation de la taille du groupe, garante de l'efficacité de la réunion, il s'agit, autour d'un ordre du jour déterminé (lecture du tableau de l'analyse des écarts, mise en évidence des causes, propositions d'actions correctives en termes de responsabilité et de calendrier), de mettre en œuvre les principes de la gestion par exception.

1 Les écarts, le management par les chiffres et le reporting financier

Le système de calcul des écarts conduit à mettre en évidence les écarts clés. H. Geneen – PDG d'ITT dans les années 1960 (aux heures de gloire de cette entreprise) – a écrit un texte en forme de plaidoyer du management par les chiffres. Ceci signifie que le contrôle budgétaire, par la quantification de la performance qu'il induit, permet de savoir, au niveau de la direction générale, pour combien chaque cellule de l'entreprise a contribué à la marge globale. La contrepartie est, bien sûr, l'ignorance du comment et des éléments qualitatifs qui y sont associés (climat social, image de l'entreprise, etc.). Par ailleurs, à force de pratiquer la gestion par exception et de se focaliser sur ce qui pose problème, on en arrive à oublier ce qui marche bien c'est-à-dire, du moins peut-on l'espérer, l'essentiel. Pour si nécessaires qu'ils soient, les résultats économiques et financiers et la quantification exclusive ont deux travers : ils sont connus *a posteriori*, donc ne permettent en aucune manière « d'anticiper » les difficultés ; ils ne donnent aucune explication sur les causes ni sur le comment, en offrant une image simplifiée (parfois simpliste !) de la réalité.

Le *reporting* en particulier est tout à fait symptomatique de ce type de management par les chiffres, puisqu'il s'agit de « reporter » combien de marge a été générée au niveau du centre de responsabilité et de mettre en œuvre une consolidation interne par addition qui, en fin d'exercice, « bouclera » avec le résultat de la comptabilité financière. Aux États-Unis, le développement du *reporting* budgétaire et financier va de pair avec la tradition budgétaire. Ce dispositif est couplé à celui du contrôle budgétaire et fonctionne tant en prévisions qu'en réalisations donc en écarts. La fréquence mensuelle est la norme.

L'ensemble de ce qui est « reporté » à un niveau est synthétisé par une ligne dans ce qui est reporté au niveau supérieur. Le détail de ce qui est « reporté » diminue au fur et à mesure que l'on remonte de niveau. Le *reporting* consiste à estimer, en tout état de cause, qu'il est possible de consolider le résultat des opérations d'un niveau donné au niveau suivant.

Le résultat de chaque niveau est constitué de la somme des résultats des niveaux précédents plus le résultat propre à ce niveau.

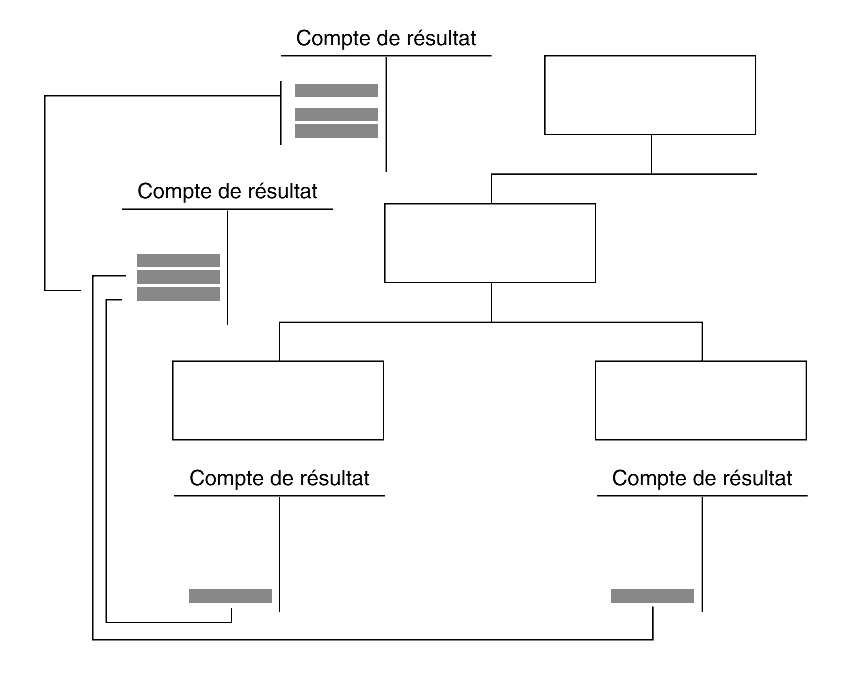


Figure 6.2 – *La schématisation du système de* reporting

Conceptuellement, le *reporting* s'appuie sur une vision de l'organisation et du management étroitement liée aux principes de la *responsibility accounting*, développés aux États-Unis dans les années 1960. D'après J. Gray et K.S. Johnston (1985), la *responsibility accounting* est un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon à ce que chaque manager ne visualise que le résultat des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire de ce qu'il est

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

sensé gérer. J. Higgins écrivait en 1952 que « ce système repose sur la préparation d'états comptables à tous les niveaux de délégation, conçus prioritairement pour qu'ils puissent être utilisés effectivement par des opérationnels comme instrument de contrôle de leurs opérations et de leurs coûts… ».

Ce système de *responsibility accounting* appartient au *managerial information system*. Il est né de la comptabilité et a épousé l'idée théorique d'une production d'information en vue de prendre les « meilleures » décisions. Ceci amène à une focalisation sur le compte de résultat (par ligne de coût, chaque ligne de coût équivalant à une cause). Il est également possible de séparer les niveaux de préoccupation stratégique, managérial et opérationnel. La *responsibility accounting* sert à faire « remonter » les informations nécessaires à l'évaluation des performances afin de mesurer l'efficience des acteurs dans l'exercice de leurs responsabilités.

Ses faiblesses sont celles des dérives du contrôle budgétaire :

– pas de vision intégratrice de la stratégie, puisque l'organisation est réduite à sa dimension comptable ;
– focalisation sur la consolidation comptable du *reporting* ;
– l'orientation comptable amène à privilégier le passé plutôt que le futur ;
– la lourdeur de la procédure induit un manque de réactivité.

Trois principaux concepts sont associés au *reporting* et à son fondement, à savoir la *responsibility accounting* : celui d'organisation, de système de planification, et de contrôlabilité.

Le *reporting* dépend directement de la *manière dont est structurée l'entreprise*. Beaucoup d'entreprises de toutes tailles estiment profitable de se décentraliser. De ce fait, les dirigeants des grandes organisations ne peuvent avoir d'informations régulières sur toutes les actions qui y ont été menées pour prendre des décisions « optimales ». La décentralisation permet alors que les décisions soient prises par des spécialistes comme ceux du marketing, de la finance, de la production, des relations humaines… et à un niveau adéquat. Les responsables des différents niveaux de l'organisation peuvent ainsi prendre des décisions valides.

Le *reporting* est également lié au *système de fixation des objectifs*. Le système de planification fixe des objectifs spécifiques à chaque manager pour une période de temps donnée. La structure de l'organisation détermine le domaine dans lequel chaque manager prendra des décisions. C'est le *reporting* qui viendra mesurer le degré de réalisation des objectifs dans la période de temps prévue.

Le *reporting* repose enfin sur le *principe de contrôlabilité*. Cela signifie que ce système comptable ne prend en compte, à un niveau donné, que les charges et les produits qui sont effectivement maîtrisés par le responsable. Effectuer une investigation sur des éléments qui vont au-delà de cette maîtrise aurait pour effet d'attirer l'attention sur des aspects pour lesquels le responsable ne peut rien. Une telle approche nie l'utilité de communiquer des éléments à un responsable à titre d'information, s'il ne peut effectuer de contrôle direct sur ceux-ci.

Une des principales difficultés avec le contrôle budgétaire est donc la nature même de l'information recueillie, avant tout financière et comptable, ne permettant ni l'anticipation, ni la compréhension des phénomènes et des leviers d'action pour

agir rapidement lorsque les résultats se dégradent. Néanmoins, l'outil peut aussi se décliner dans une version qui encourage la communication et la mise en commun des informations permettant d'élaborer des stratégies innovantes et réactives. Un usage interactif, au sens de Simons, est possible pour le budget et le contrôle budgétaire. Celui-ci suppose toutefois que de bonnes pratiques soient à l'œuvre dans l'animation du budget et du contrôle budgétaire, et que les principaux écueils du « management par le contrôle budgétaire » soient évités, pour éviter la démotivation des responsables opérationnels.

2 Bonnes et mauvaises pratiques : les écueils du contrôle budgétaire

Les pièges à éviter sont nombreux et essentiels, dans la mesure où ils conditionnent la légitimité de l'outil. En un mot, il s'agit de comprendre pourquoi le contrôle budgétaire peut poser problème et comment éviter la « grise mine » des responsables en fin de processus.

2.1 La lenteur et la complexité du contrôle budgétaire

La démultiplication des pôles de calcul des écarts finit par aboutir à un ensemble procéduralement lourd, dont les résultats sortent après la fin de la période (par exemple, le mois). Il est bien évident qu'une telle information est sans grand intérêt du point de vue du pilotage, car la réactivité des responsables doit être immédiate (voire anticipative !) et les actions correctives n'ont de sens que si elles sont prises immédiatement. La complexité des calculs et le manque de « convivialité » dans la présentation sont également un lourd handicap. Le rapport mensuel de contrôle budgétaire doit être simple et peu volumineux pour ne pas être perçu comme du « chinois » par des responsables opérationnels effarés par la « silicose du papier » dont font preuve les « comptables ». La perte est alors double car les responsables, tout en déconsidérant le contrôle budgétaire d'entrée de jeu, vont néanmoins consacrer du temps à compulser ce volumineux rapport…

2.2 La fixation de standards

Celle-ci pose la question insoluble du niveau de la référence. L'orientation « comptable » risque d'amener à privilégier le passé plutôt que le futur. L'intégration prévisions-réalisations renforce encore l'aspect conservateur du contrôle budgétaire, déjà souligné lors des développements consacrés à la logique budgétaire. La logique de « négociation » des standards est sans doute la meilleure, mais elle suppose un climat de confiance qui est loin d'être toujours de mise. Car dans la négociation, seuls les opérationnels savent réellement ce que sont des objectifs « ambitieux mais atteignables ».

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

2.3 Le non-respect du principe de contrôlabilité

L'attribution des responsabilités dans la genèse des écarts risque de conduire, du fait du pointillisme de la méthode, au *non-respect du principe de contrôlabilité en attribuant des responsabilités* à tort. Les réactions violentes et les problèmes de « chapelle », où chacun défend sa « paroisse », sont fréquents en réunion de contrôle budgétaire, lorsque l'un ou l'autre des participants ressent que le principe de contrôlabilité a été bafoué. Le calcul des écarts repose sur des coûts standard. Les facturations internes étant réalisées en coût standard dans les entreprises, la logique du contrôle budgétaire voudrait que les écarts soient bien isolés là où ils se produisent dans le processus et qu'on rende bien responsable de l'écart celui qui a la maîtrise de gérer l'objectif en question. Par exemple, si les usines n'ont pas la maîtrise des achats, c'est la direction des achats qui sera tenue responsable de l'écart sur prix et les matières premières seront facturées toute l'année au coût standard aux usines ; ces dernières seront par contre responsables de l'écart sur rendement (quantités consommées).

Exemple : Le médecin et le radiologue

> C'est le premier qui, à travers sa prescription, est responsable de la quantité d'actes ordonnés donc consommés. C'est à lui de maîtriser et de prévoir correctement cette quantité. Par contre, il n'est pas responsable d'éventuels dépassements d'honoraires en aval…

Toutefois, une telle approche ne résout pas tout car elle conduit en effet, à travers une vision rigide de la responsabilité individuelle, à sous-estimer les pôles de co-responsabilité : par exemple, la qualité de la production et même son rendement (sa productivité) peuvent dépendre de la qualité des achats ! Une matière première acquise meilleur marché pour un moindre niveau de qualité n'aura des répercussions financières négatives qu'en *aval*, au niveau des usines. Là encore, le climat, la confiance et le niveau de dialogue établis en réunion de contrôle budgétaire (et plus généralement, dans l'entreprise) sont déterminants de la façon dont le processus de contrôle va être vécu, de sa légitimité et donc de sa pertinence (voir chapitre 8). Les responsables sont en général prêts à assumer une partie du risque dès lors qu'ils ont le pouvoir d'influencer largement (et non totalement) les résultats. Mais des réunions mensuelles gérées de façon procédurale peuvent conduire à une pratique rituelle dont le sens se perd peu à peu, aux dépens de la motivation et de la réactivité.

3 Critiques du budget, *beyond budgeting* et perspectives

Les critiques à l'égard du budget n'ont pas été tendres au cours des dix dernières années. Certains (Hope & Fraser, 2003, Jensen, 2003) ont prôné sa suppression pure et simple, mais bien peu d'entreprises ont osé se risquer jusque-là. Jack

Welch, PDG de General Electrics, n'hésite pas à dire : « Le budget est la peste des entreprises américaines. Il n'aurait jamais dû exister… Construire un budget est un exercice de minimalisation. Vous obtenez toujours le minimum des gens, parce que le but de chacun est de négocier pour avoir l'objectif le plus faible ». Bob Lutz, chez Chrysler parle « d'instrument de répression » et Jan Wallander, PDG de la banque suédoise Svenska Handelbanken (voir encadré), d'« outil diabolique non nécessaire »… Qu'en retenir vraiment ? Quelles sont les limites du budget réellement dénoncées et justifiées ? Quelles sont les suggestions, en matière de mesure de la performance, qui méritent davantage d'attention et s'offrent comme alternative aux budgets (ou en complément de ceux-ci) ?

3.1 Les limites du budget traditionnel

Une première critique concerne le temps et les ressources consacrées au budget, qui paraissent disproportionnées par rapport à la valeur ajoutée de celui-ci. Le budget implique beaucoup trop de détails, des navettes budgétaires sans fin, et le temps passé a été chiffré dans certaines entreprises à 30 % de la charge de travail des managers pendant 4 mois, soit plus d'un mois de travail à temps complet dans l'année ! Tout cela pour reposer au final sur des données souvent obsolètes, parfois peu fiables, et rarement utiles à la prise de décision managériale… Le budget souffre aussi de son absence de flexibilité, qui peut-être très dommageable sur des marchés où la concurrence est rapide et intense : lorsque la philosophie de la « planification » étatique prévaut, elle peut nuire considérablement à la performance.

Dans des cas plus extrêmes, on cite aussi des exemples où le budget conduit, par effet pervers, à des comportements non éthiques : des exigences budgétaires trop rigides peuvent inciter les responsables à manipuler ou à « jouer » avec les chiffres, pour obtenir leur bonus ; les prévisions sont faussées ; les ventes sont forcées en fin d'année ; les différents niveaux hiérarchiques sont pris dans une spirale de fausses promesses, sans fondements, faites au niveau supérieur et *in fine* aux actionnaires. Les clôtures de fin d'année donnent lieu à de multiples « arrangements » pour maquiller les résultats, améliorer artificiellement ceux de l'année en cours ou au contraire constituer des matelas pour l'année à venir… En individualisant à outrance les responsabilités, le *responsibility accounting* mène à un manque de coordination des actions, à une prévalence des intérêts individuels ou de « chapelle », et peut même aller jusqu'au développement d'une culture de cynisme, défiance et suspicion qui gangrène peu à peu l'entreprise.

L'essentiel du problème toutefois réside dans les pratiques budgétaires, dans l'usage qui en est fait plus que dans les caractéristiques inhérentes de l'outil. Il ne s'agit donc pas nécessairement de se débarrasser du budget, mais bien de se débarrasser d'une culture qui favorise l'alignement, la conformité et le contrôle des objectifs au sens strict, au lieu de promouvoir l'apprentissage et l'esprit entrepreneurial.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

3.2 Quelles suggestions et quelles alternatives ?

Quelques entreprises, peu nombreuses, se sont aventurées à une suppression complète du processus budgétaire. La banque suédoise Svenska Handelsbanken (voir encadré) a été pionnière en la matière dès le début des années 1970, mue par les fortes convictions de son PDG, qui en a fait une banque tout à fait prospère. Les entreprises qui ont renoncé au budget ont le plus souvent mis en place un système de mesure de la performance qui comporte tout ou partie des éléments suivants :

– un petit nombre d'indicateurs de performance clés (ou KPI pour *Key Performance Indicators*), de nature financière en haut de la hiérarchie et de nature plus opérationnelle au fur et à mesure que l'on descend dans l'organisation ; le suivi est très rapproché sur ce petit nombre d'indicateurs qui sont directement liés à la stratégie et à la performance de l'entreprise ;
– des objectifs d'amélioration de long terme pour les KPIs, et compris dans une fourchette, plutôt que fixes à court terme ;
– pas de standards ni de comparaison entre réel et standard, mais plutôt un *benchmarking* permanent sur les fonctions et indicateurs clés, en interne et en externe ; l'esprit de compétition et la pression des pairs sont jugés plus efficaces pour évaluer et encourager la performance que des standards prédéfinis ; au lieu de se battre contre soi-même, on se dépasse ainsi pour faire mieux que les autres dans les mêmes circonstances économiques et de marché (cela permet aussi d'éviter la question du réajustement des objectifs en situation d'incertitude) ;
– des reprévisions glissantes qui servent à éclairer le chemin, et non pas de contrat pour l'obtention de primes de performance ; les reprévisions se font sur un horizon de 5 à 8 trimestres, et le caractère glissant permet d'éviter les effets « d'atterrissage » en fin d'année ;
– pas d'allocation prédéfinie des ressources, celles-ci sont mobilisées lors de besoins justifiés par une création de valeur.

Toutefois, les changements majeurs intervenus dans ces entreprises semblent être de nature organisationnelle plutôt que de concerner les outils de gestion proprement dits. Ces entreprises, du moins lorsqu'elles sont performantes, sont caractérisées par une organisation aplatie, avec la création d'entités autonomes, des *business units* nombreuses converties en centres de profit, voire responsables de leur création de valeur. Les entités opérationnelles, décentralisées, sur le terrain, disposent d'une réelle autonomie et d'un réel pouvoir (*empowered*) pour prendre des décisions de recrutement, d'utilisation des ressources ; cette liberté accordée et cette capacité à agir sont contrebalancées par des indicateurs qui prennent en compte le coût de telles ressources. Les systèmes et technologies de l'information sont très largement mobilisés dans ces entreprises, qui développent une information en temps réel, où les données sont accessibles en permanence à tout le monde, créant ainsi un effet « panoptique » qui renforce l'autodiscipline et l'autocontrôle. Les responsables financiers et du contrôle de gestion, au lieu d'être les gardiens du budget et de passer beaucoup de temps à

fiabiliser les chiffres, se muent en pédagogues des aspects économiques et financiers, auxquels ils doivent sensibiliser le plus possible les opérationnels.
Il semble en conclusion plus urgent de changer la culture que de supprimer le budget dans les organisations dont on cherche à améliorer la performance. Les outils et systèmes de gestion jouent souvent un rôle prépondérant dans le management du changement organisationnel. La suppression du budget, ou sa restructuration profonde, peuvent constituer un signal et offrir une structure qui accompagne le changement.
Plus largement, il semble important de disposer d'un outil de contrôle qui soit en lien avec la stratégie, et qui permette d'émanciper l'apprentissage organisationnel en offrant un forum de discussion sur les aspects essentiels pour l'entreprise dans son environnement, les aspects dits « stratégiques ». On revient à la nécessité, évoquée en début de chapitre, d'un système « interactif » de contrôle (Simons, 2000). Toute entreprise doit s'interroger sur sa capacité, soit à faire évoluer son outil budgétaire pour lui permettre de remplir cette fonction d'animation, de communication, d'échange, et *in fine* d'apprentissage (car alors, le temps passé trouvera une valeur plus que correspondante), soit à intégrer la forme « diagnostic » traditionnelle de suivi budgétaire financier avec le développement d'outils privilégiant l'anticipation, l'adaptation et la compréhension des mécanismes en œuvre dans les plans d'action.

Svenska Handelsbanken (SH), un cas de *beyond budgeting*

La banque suédoise SH a mis en place des pratiques de *beyond budgeting* dès 1972, sous l'impulsion d'un nouveau PDG alors, Jan Wallander. Il s'agit d'une banque de détail implantée en Scandinavie et au Royaume-Uni, de taille moyenne, comptant 550 agences et 20 bureaux en centre-ville. La banque a régulièrement surpassé toutes ses rivales et se classe parmi les meilleures au monde sur un certain nombre de ratios et d'indicateurs de performance bancaire. Elle a centré sa gestion sur un petit nombre de KPIs, incluant le ROE (*return on equity*), l'EPS (*earning per share*), la satisfaction client, le résultat net par employé et le ratio de coût/CA (coût/produit net bancaire, ou *cost-to-income* ratio en anglais). Sur ce dernier ratio, elle obtient par exemple une performance de 45 %, là où les banques françaises considérées performantes naviguent autour de 60 à 70 %.

L'organisation est très aplatie, avec seulement trois niveaux de management. La structure centrale est extrêmement légère, à la différence de la plupart des banques. 600 centres de profit sont identifiés, qui sont très autonomes, y compris dans la gestion de leurs clients. Cela attire beaucoup de jeunes managers désireux d'autonomie et de *challenge* et qui voient dans SH l'opportunité d'accéder assez vite à des postes intéressants, avec des responsabilités importantes. Le *turnover* (rotation des employés) est néanmoins très faible, car les salariés, recrutés pour leur goût pour l'autonomie, se sentent très souvent à l'aise dans une structure qui les met au défi sans être agressive.

Le système d'évaluation de la performance repose sur la compétition et la pression des pairs : les régions et les agences sont en concurrence pour améliorer les KPIs définis, et les résultats sont rendus extrêmement visibles, car les moyennes et le classement de chaque

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

agence sont communiqués à tous ; bien sûr, personne ne veut être dans les derniers du classement, en « queue de ligue » ; la visibilité est rendue possible/accrue par un système IT rapide et efficace, qui donne également des indications sur les tendances et sur les reprévisions de trésorerie.

Entreprise scandinave, SH ne distribue pas de primes individuelles de performance, sauf pour les traders (bonus). Les récompenses individuelles existent, elles sont même nombreuses et importantes, mais elles sont non monétaires. *A contrario*, il existe un fonds monétaire commun, qui correspond aux sur-performances de l'entreprise dans son ensemble, et qui est redistribué à tous les salariés de façon égalitaire, indépendamment de l'ancienneté ou de la performance des individus. Il ne s'agit pas d'un *incentive*, mais d'une récompense sur les fruits de la performance partagés. Ceci contribue à un état d'esprit de contribution à une performance collective, et le travail en équipe est très prisé chez SH. Loin d'un schéma individualiste agressif, l'entreprise promeut les compétences et l'énergie individuelles au service du collectif (ce qui lui permet d'ailleurs de maintenir un faible *turnover*).

Les interrogations sur la capacité à généraliser l'exemple de SH…

- Est-ce l'absence de budget ou sa culture organisationnelle qui rend SH performante ?
- SH est une banque de taille moyenne : y a-t-il une autocensure à la croissance, qui dégrade toujours les ratios de rentabilité et de création de valeur à court terme ?
- L'exemple peut-il être transposé à tous les secteurs ? Le secteur bancaire de détail présente une structure décentralisée « évidente » et où les entités sont indépendantes ; cela est moins facile dans des industries où les interférences (performance jointe) entre fonctions sont multiples, comme par exemple l'automobile.
- Quels sont les effets négatifs à long terme de la transparence complète, de la concurrence entre agences, de la pression des pairs ? Le modèle est-il transposable ailleurs qu'en Scandinavie (où l'on trouve le plus grand nombre de cas de *beyond budgeting*) ?

Ce sont de telles approches et de telles formes de suivi et de pilotage de la performance, aussi bien financière que plus qualitative, que se propose de décrire le chapitre suivant. L'outil « tableau de bord » y tient une place importante mais il faut justement souligner que, dans la pratique, la terminologie « tableau de bord » entretient la confusion en étant souvent utilisée pour désigner ce qui reste un classique système de *reporting,* strictement financier, sans indicateurs qualitatifs, possédant peu de liens explicites avec la stratégie de l'entreprise. La finalité première reste alors la consolidation et, dans le meilleur des cas, le pilotage par la direction générale, mais certainement pas le pilotage opérationnel et quotidien de la performance. L'emploi du terme « tableau de bord » pour des systèmes de *reporting* internes le plus souvent conçus avec le développement des filiales (notamment à l'étranger) nourrit alors l'ambiguïté. Notre conception des tableaux de bord au contraire suppose une démarche rigoureuse et exigeante en amont, du type OVAR, ainsi que dans l'élaboration des budgets, construits sur des plans d'action. Elle vient compléter l'analyse des écarts et le *reporting* financier en les intégrant dans une vision plus large de la performance (et, si possible, dans un même système informatique, à la fois allégé et élargi lui aussi).

Questions

1. *Quels sont les différents types d'écart qui existent ? À quoi correspondent-ils ?*
2. *L'écart sur prix se calcule-t-il sur des quantités consommées ou achetées ? Pourquoi ?*
3. *Quels sont les principaux écueils à éviter pour que le contrôle budgétaire ait une chance de « fonctionner » en pratique ?*

   ou

   Quels sont les principaux reproches en général adressés par les responsables opérationnels au contrôle budgétaire ?
4. *Quels sont les intérêts présentés par les réunions budgétaires périodiques ? Pourquoi sont-elles essentielles ?*
5. *Pourquoi le contrôle budgétaire a-t-il, pendant longtemps, constitué le « cœur » du contrôle de gestion ?*
6. *À votre avis, sommes-nous maintenant sortis de l'ère du « management par les chiffres » ?*
7. *Quelles sont, à votre avis, les limites du contrôle budgétaire dans le contexte actuel des entreprises ?*

L'essentiel

Les budgets consacrent la représentation financière des objectifs de l'entreprise. En outre, ils constituent un engagement à réaliser ces objectifs. C'est pourquoi il est légitime d'en suivre les réalisations et prévisions. Ce dispositif constitue *le contrôle budgétaire* qui a longtemps été le « cœur » du contrôle de gestion par les résultats.

Un budget consiste à prévoir un volume, un rendement et un prix (V, R, P). L'analyse des écarts consiste, pas à pas, à décomposer la différence constatée entre réalisations et prévisions en écart sur volume, écart sur rendement et écart sur prix.

Principe de calcul :

Δ Volume	V_S	R_S	P_S	Budget
	V_R	R_S	P_S	Budget flexible sur activité réelle
Δ Rendement	V_R	R_R	P_S	Budget flexible sur consommation réelle
Δ Prix	V_R	R_R	P_R	Réel

Le calcul des écarts conduit à fonder un mode de gestion – la gestion par exception – qui consiste à prendre les décisions correctives sur la base des écarts significatifs entre réalisations et prévisions, indiquant ainsi que les réalisations dérivent de trop par rapport aux engagements pris (pour autant, bien sûr, que le niveau des standards n'est pas en cause).

Le contrôle budgétaire repose aussi sur une animation liée à des réunions périodiques au cours desquelles les managers concernés commentent la situation sur la base des écarts calculés. Comme lors de tout processus formel, on doit, autant que possible, bannir les systèmes trop lents ou trop lourds, s'assurer de la qualité de la négociation lors de la fixation des standards et du respect du principe de contrôlabilité lors de l'attribution des responsabilités, afin d'éviter une



© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

☞

dérive bureaucratique, démotivante pour les responsables. Privilégier un management sur la base exclusive des informations fournies par les écarts conduit à gérer par les chiffres, donc potentiellement à ignorer la vie de l'entreprise elle-même.

Le contrôle budgétaire peut être organisé au sein d'un système de *reporting* qui consiste à consolider de niveau à niveau les marges dégagées par chacun des centres de responsabilité. Ce système, associé aux centres de responsabilité, constitue ce que les Américains appellent la *responsability accounting*.

7 LE SUIVI NON FINANCIER ET LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE STRATÉGIQUE

Le contexte d'incertitude de l'environnement actuel n'a pas tari le besoin d'instruments de pilotage en contrôle de gestion, mais il a profondément modifié les caractéristiques jugées primordiales pour ces outils.

Cela s'applique aux outils de gestion prévisionnelle : le budget, traduction (monétaire) de plans d'actions à court terme, qui devront rester souples et pouvoir s'adapter si de nouvelles conditions exogènes l'exigent, est désormais utilisé de façon plus interactive, et permet de discuter de l'adaptation de la stratégie ; la planification stratégique relègue ses vieux habits de « *gosplan* » pour laisser place à une méthode d'apprentissage et d'anticipation face à l'incertitude ; avec la méthode des scénarios, elle devient pour les responsables une habitude du « Que ferons-nous si ? ... ».

Au niveau des outils de suivi, de fortes critiques se sont élevées à l'encontre des versions les plus « pures » du contrôle budgétaire et du *reporting*, exclusivement financières et centrées sur le calcul d'écarts. De nouveaux outils de suivi de la performance, à la fois financière à court terme et non financière, souvent à plus long terme, viennent compléter utilement la palette traditionnelle. En France, le tableau de bord connaît un regain majeur d'intérêt, et aux États-Unis, son cousin germain, le *balanced scorecard*, par opposition au *financial scorecard*, ne suscite pas moins d'enthousiasme.

Ce chapitre sera principalement consacré à ces nouvelles approches et ces « nouveaux » outils, tableaux de bord et *balanced scorecard*. La première section rappelle les principales caractéristiques attendues des nouvelles démarches. La deuxième section traite plus spécifiquement du tableau de bord, de sa genèse, de sa

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

place parmi les outils traditionnels de contrôle de gestion et surtout des questions opérationnelles de mise en forme, à travers le choix et l'articulation des indicateurs. La troisième et dernière section est consacrée au *balanced scorecard*, outil importé des États-Unis, qui a eu tendance à se répandre au cours de la dernière décennie, du fait de l'action des cabinets de conseil internationaux.

Section 1 ■ Les nouveaux outils du pilotage : caractéristiques et qualités attendues
Section 2 ■ Les tableaux de bord
Section 3 ■ Le *balanced scorecard*



LES NOUVEAUX OUTILS DU PILOTAGE : CARACTÉRISTIQUES ET QUALITÉS ATTENDUES

1 Répondre aux limites des outils financiers traditionnels

Sur un point essentiel, tableaux de bord et *balanced scorecard* se rejoignent. Le regain d'intérêt des premiers et le développement du second dans les années 1990 sont le fruit de préoccupations partagées par les entreprises des deux côtés de l'Atlantique et d'un refus de laisser les seuls indicateurs financiers gouverner l'entreprise. Réticence traditionnelle à l'égard de ceux-ci en France, où la pression des marchés financiers est moins forte qu'aux États-Unis, ou préoccupation plus récente aux États-Unis, avec la prise en compte des effets pervers sur le long terme d'une gestion financière à court terme, les reproches adressés aux indicateurs financiers sont les mêmes dans les deux pays :

- absence de caractère opérationnel, impossibilité de décoder les causes des dérapages financiers lorsqu'ils se produisent en l'absence d'indicateurs de terrain, concrets ; mauvaise adaptation à l'action corrective nécessaire en gestion ;
- caractère rétrospectif, *a posteriori*, des indicateurs financiers (voir le chapitre 10), qui dénoncent souvent des problèmes déjà anciens, mais se traduisent tardivement par une dégradation des performances financières ;
- tendance à privilégier le court terme, et à négliger ou dévaloriser les investissements ou projets de long terme, qui imposent des « sacrifices » sur les indicateurs financiers de court terme.

Ces limites ne sont pas seulement ressenties par les managers. Le rapport Jenkins, publié par l'AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) en 1994, a fait état d'une demande accrue en information de gestion de la part des investisseurs et des intermédiaires financiers. Pour les parties prenantes, *stakeholders* en anglais, la communication financière (*financial reporting*) doit laisser la place à un support informationnel plus large que l'on pourrait appeler la communication de gestion (*business reporting*). En France, les examens de l'expertise comptable comportent désormais, à partir de 2007, une large proportion d'épreuves en pilotage de la performance et stratégie.

En conséquence, les démarches récentes du pilotage, face à l'incertitude qui caractérise l'environnement, mettent désormais l'accent sur trois qualités que doivent présenter les outils : être anticipateurs, explicatifs, et orientés vers l'action.

2 Des outils anticipateurs

Le caractère anticipateur des outils revêt deux formes. D'une part, ils doivent permettre d'envisager une série de futurs possibles, ainsi que leurs conséquences et les actions qui seront prises dans les différents cas de figure. L'usage de plus en plus fréquent de méthodes dites des scénarios correspond à cette idée : on envisage une multitude de situations possibles – bien que parfois très peu probables – et l'on s'interroge sur les plans d'actions à mettre en place dans chacune d'entre elles. Toute la gestion prévisionnelle s'appuie alors sur des alternatives, des plans d'urgence, ou de repli.

D'autre part, les outils doivent donner une information très « en amont » qui permette de détecter des signes annonciateurs bien avant qu'une situation ne se réalise. Ceci se matérialise par le choix d'indicateurs se situant « au plus tôt » dans le processus, qu'il s'agisse de processus commerciaux, d'assurance qualité, de production, etc. : carnet de commandes plutôt que chiffre d'affaires encaissé par exemple. Les indicateurs, dans le tableau de bord comme dans le *balanced scorecard*, s'attachent à satisfaire cette nouvelle exigence. L'information « en amont » va également de pair avec la prochaine caractéristique attendue des outils, la compréhension des modèles de causalité entre événements : les signes annonciateurs d'une situation portent le plus souvent sur ses origines, contrairement au résultat, état de fait accompli devant lequel il est trop tard pour agir.

3 Le pouvoir explicatif des nouveaux outils

Ils doivent permettre, dans des situations de plus en plus complexes, de mieux comprendre les causes des effets constatés (coûts, résultats, *outputs*, etc.) et de mieux cerner les modèles de causalité, les relations de cause à effet. Sans cette compréhension, il est impossible d'agir, de tenter de trouver des réponses adaptées lorsque les indicateurs de pilotage se dégradent. La démarche Ishikawa (ou dia-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

gramme en arêtes de poisson), issue du mouvement pour la qualité, est tout à fait exemplaire de ce type de méthode et peut largement s'appliquer en contrôle de gestion. Elle fait apparaître toutes les variables (parfois exogènes et peu maîtrisables à court terme) qui ont un impact sur l'objectif défini.

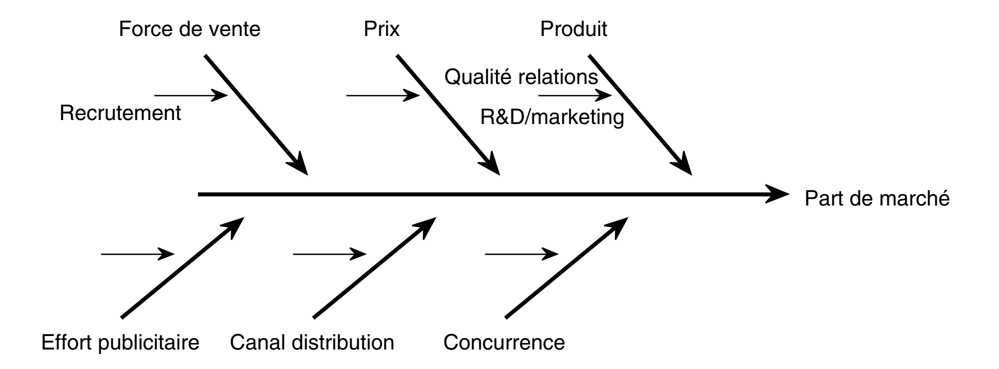


Figure 7.1 – *Exemple de démarche « Ishikawa » en marketing*

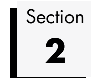
Cette démarche n'est pas isolée. Dès la seconde partie des années 1980, la comptabilité d'activités et les modèles dits d'ABC (*activity based costing*) ont mis l'accent sur la compréhension des modèles de causes des coûts (indirects en particulier) à travers les notions d'inducteur et de générateur de coûts, et sur la non moins nécessaire compréhension des modèles de génération de la valeur dans les entreprises. Certains auteurs ont même traduit ABC par comptabilité « A Base de Causes » (M. Lebas, 1996). M. Lebas présente également un « arbre de performance » dans lequel la performance, multiforme et multicritère, est le feuillage d'un arbre dont le tronc est constitué par les processus, les activités, le travail, et dont les racines sont les facteurs explicatifs de la performance, telles que les compétences, les investissements, l'image des marques, la formation, les relations fournisseurs/clients et les partenariats, le contexte social, etc.

La démarche OVAR (voir chapitre 4), centrale dans cet ouvrage, s'inscrit dans cette lignée : les variables d'action correspondent à une recherche des modèles de compréhension des causes. Cette quête est complétée par un souci d'opérationnalité ; suivant l'approche Pareto, on s'intéresse au petit nombre de causes, maîtrisables par le responsable, qui ont le principal impact sur le résultat ; pas d'exhaustivité donc, mais une démarche sélective. OVAR est l'épine dorsale sur laquelle repose la conception des tableaux de bord que nous proposerons plus loin dans ce chapitre.

4 Des démarches orientées vers l'action

Les nouvelles démarches doivent être orientées vers l'action : elles offrent une mise en oeuvre concrète du déploiement des cibles et des objectifs stratégiques, et sont proches des plans d'action. L'orientation vers l'action découle en partie du pouvoir explicatif des outils : pour agir et choisir les plans d'action adaptés à un objectif, il faut disposer d'outils permettant de comprendre où se trouvent les effets escomptés – positifs ou négatifs – de l'action.

Il est important de souligner le mouvement de plus en plus prononcé, y compris dans des pays culturellement très imprégnés d'approches économiques et financières, vers un contrôle de gestion non exclusivement financier et au contraire préoccupé par un suivi des données physiques ou qualitatives. Ces dernières possèdent en effet la particularité d'être plus proches de l'opérationnel, de l'action au quotidien. Des recherches préalables ont mis à jour que les besoins d'information des décideurs changent selon le niveau hiérarchique et le degré d'opérationnalité de ceux-ci. Au niveau d'une direction générale, on aura ainsi davantage besoin de données financières, complétées par quelques données physiques seulement ; au niveau le plus opérationnel, au contraire, le besoin en information correspondant à des données physiques est très important et les données financières moins utiles. Plus on s'approche du « terrain » et de la prise de décision au quotidien, plus les données physiques et qualitatives prennent de l'importance ; au contraire, les données financières possèdent des qualités de synthèse et d'agrégation, d'autant plus appréciables que l'on doit avoir une vision d'ensemble d'une activité. Cependant elles ne prennent que peu en compte la multitude des micro-décisions concrètes qui font le quotidien de l'entreprise et « la font avancer ». C'est pour cette raison qu'un tableau de bord de direction générale doit aussi intégrer des indicateurs physiques ou qualitatifs susceptibles d'éclairer les données financières.



LES TABLEAUX DE BORD

1 Genèse et spécificités

C'est dans le contexte des nouvelles caractéristiques attendues des outils de contrôle de gestion que s'inscrivent les tableaux de bord. Cet outil déjà ancien est actualisé et opère un « retour en force », tant dans ses principes initiaux que dans sa mise en œuvre.

Il faut d'abord souligner l'ambiguïté terminologique dont les tableaux de bord font l'objet. On parle trop souvent de tableaux de bord, dans les entreprises, à propos d'outils de suivi exclusivement financiers, bâtis sans démarche structurée à partir des indicateurs jugés « essentiels » par les utilisateurs du contrôle budgétaire ou du *reporting*. De tels outils ne constituent pas ce que nous appelons des « tableaux

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

de bord ». Ils sont tout au mieux une vision légèrement améliorée, allégée et plus conviviale des outils de suivi classiques de la performance. Comme la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et le *reporting*, ils ne rendent compte que d'une performance financière. Les tableaux de bord tels que nous les préconisons au contraire se distinguent des autres outils de suivi du contrôle de gestion à trois niveaux :

- un arbitrage coût-précision-délai de l'information qui privilégie les délais d'obtention à un coût raisonnable, en renonçant à l'exhaustivité et à la précision ;
- la nature intrinsèque de l'information, qui rend compte d'une performance multicritère, et non pas d'une performance exclusivement économique et financière ;
- l'existence d'une démarche structurée et sélective en amont, qui dirige le suivi vers des indicateurs liés à la stratégie et à sa déclinaison dans l'action, et non vers tout ce qui est économiquement mesurable dans l'entreprise ; la démarche proposée dans ce livre est OVAR, présentée au chapitre 4, mais d'autres démarches analogues, mises en place dans les entreprises, pourraient être envisagées.

Il faut garder en tête que les tableaux de bord ont émergé en France de la pratique, à des niveaux de responsabilité opérationnelle intermédiaire. Les managers ont ressenti le besoin, pour gérer leurs entités, de se doter d'outils de gestion différents de ceux « imposés » par le *reporting*. Insatisfaits des systèmes de contrôle budgétaire et d'analyse, souvent tardive, des écarts, ils ont ainsi pris des initiatives pour se doter de systèmes de pilotage dans leur action quotidienne. Dans les années 1980, avec le développement de la micro-informatique individuelle, cela a parfois donné lieu à un foisonnement de tableaux de bord «locaux», mal reliés entre eux ou à la stratégie de l'entreprise. La tentation en effet était grande pour chacun de bâtir, en marge des systèmes de gestion de l'entreprise, son propre petit système, parfaitement adapté à ses besoins propres et facilement évolutif, sur PC. Cette tentation peut devenir un piège tout aussi dangereux que l'excès inverse du système standardisé imposé à tous.

À partir de la fin des années 1980, cette question a été résolue à la fois sur le plan pratique et sur le plan théorique. Sur le plan théorique, la question de la coordination des tableaux de bord entre eux et de leur lien avec la stratégie a été « résolue » par le travail de professeurs-consultants-chercheurs français. Ils ont développé la méthode OVAR et ses concepts-clés : objectifs, variables d'action, plans d'action, niveau de responsabilité. La maîtrise de la méthode est le gage de la qualité de la démarche. Les objectifs, datés et quantifiés, mesurent le résultat à atteindre ; les variables d'action sont les principales causes concourant à l'atteinte de l'objectif, elles doivent être maîtrisées par le responsable ; les plans d'action sont la déclinaison concrète, détaillée, des actions à entreprendre et correspondant aux variables d'action. La coordination est assurée par « l'emboîtement des tableaux de bord » des différents niveaux hiérarchiques, puisque les variables d'action du niveau de responsabilité (N) se transforment souvent en objectifs à un niveau (N–1). Lorsque les tableaux de bord sont bâtis en respectant le système gigogne d'emboîtement présenté au chapitre 4 (cf. figure 5.10), dans le cadre d'un système d'information fédérateur, le risque d'absence de lien avec les objectifs

stratégiques disparaît. Chacun dispose ainsi de l'information pertinente à son niveau, dont une partie seulement fait l'objet d'une synthèse ou d'une agrégation au niveau de responsabilité supérieur.

Sur le plan pratique, les nouvelles technologies de l'information et les progiciels intégrés ont ouvert la voie à des systèmes « sur mesure », flexibles, au sein d'un système d'information néanmoins intégré. En effet, ne pas laisser se multiplier des systèmes individuels non reliés et peu cohérents entre eux devenait une préoccupation majeure en termes de sécurité et fiabilité de l'information. Dans les dernières années, les ERP (*Enterprise Resource Planning*) par exemple ont permis de concevoir des tableaux de bord dont la remontée d'information est rapide, fiable, et partagée. Toutefois, la lourdeur de leur paramétrage peut remettre en cause l'évolutivité de ces systèmes, qui doivent donc être conçus, autant que possible, en laissant une marge d'évolution importante aux bases de données originelles et aux extractions possibles.

Conséquence de cette genèse historique, le terme « tableau de bord » est utilisé en France pour une variété d'outils qui ne répondent pas tous, loin s'en faut, au niveau d'avancement et aux critères de structuration des tableaux de bord préconisés par cet ouvrage et par la « doctrine » française des années 1990. C'est pourtant à ces derniers que nous réservons l'appellation de « tableau de bord ». Cet outil présente alors des qualités indéniables :

– il repose sur une méthode rigoureuse et sur les concepts évoqués qui différencient l'action et les résultats de celle-ci ; la méthode distingue aussi les concepts (l'action, les résultats) et les indicateurs associés, servant à les mesurer ;
– il comporte une recherche systématique, à chaque niveau de responsabilité, d'indicateurs de résultat et d'action ;
– il devient un instrument de dialogue dans l'entreprise, de discussion entre différents niveaux hiérarchiques sur les objectifs de chacun et sur les moyens maîtrisés ; la démarche d'élaboration des tableaux de bord se veut une démarche souple et une occasion informelle de mettre en lumière les problèmes de management, les ambiguïtés éventuelles, par un dialogue sur les objectifs et leviers d'action à chaque niveau ;
– il procède d'une vision émergente de la stratégie qui, loin d'être imposée par les contingences extérieures et les dirigeants, est construite tout au long du processus d'élaboration des objectifs et des allers et retours liés au choix des indicateurs de suivi.

Un tableau peut résumer les principales caractéristiques des tableaux de bord tels que nous les avons définis, différents des outils comptables et de suivi traditionnels, et différents aussi d'outils individuels « déconnectés » les uns des autres.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Tableau 7.1 – *Caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi*

Outils comptables de suivi	Tableaux de bord de gestion
Informations financières exclusivement	Incluent des données non financières voire non quantifiées
Informations produites en interne exclusivement	Possibilité d'inclure des informations extérieures
Contenu « standard » pour tous les responsables	Contenu adapté aux différents responsables
Périodicité en général mensuelle	Périodicité en fonction des possibilités d'action des responsables
Beaucoup de données, outils détaillés et exhaustifs	Très peu de données, centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir
Présentations souvent « rébarbatives »	Souci de présentation attrayante et efficace
Longs à analyser	Rapide à lire, percutant
Difficiles à faire évoluer	Léger et évolutif
Lenteur d'obtention de l'information	Rapidité d'obtention

Le tableau fait clairement apparaître l'apport des tableaux de bord de gestion par rapport au contrôle budgétaire et au *reporting* classiques. Dans la pratique, au niveau des systèmes d'information de l'entreprise, la question se pose du degré d'intégration des tableaux de bord de gestion avec les outils comptables pré-existants : la règle d'or est de dupliquer le moins possible l'information afin d'assurer le maximum de cohérence entre systèmes et donc la fiabilité des données ; chaque fois qu'on le pourra, l'information sera issue des systèmes existants.

En conclusion, on voit qu'une démarche structurée s'impose, en amont de la mise en place des indicateurs, pour concevoir les tableaux de bord. OVAR, sans être la seule méthode possible, offre un tel support. La conception des tableaux de bord commence ainsi, indépendamment des systèmes d'information et des outils comptables et de suivi de la performance pré-existants, par une démarche de réflexion sur les objectifs et les variables d'action dont dispose chaque niveau de responsabilité. Ce long travail de réflexion et de mise en place d'une structure de délégation est ensuite relayé par un exercice de mise en forme des tableaux de bord, à travers le choix d'indicateurs calqués sur les objectifs, variables d'action et plans d'action définis. La sélection d'indicateurs idéaux est suivie d'une étape de confrontation aux données disponibles, en fonction des systèmes d'information existants, et de maquette du format de présentation des tableaux de bord. Ce sont ces ultimes étapes, et les recommandations pratiques sur le choix et les qualités des indicateurs, que se proposent de développer les prochains paragraphes.

2 Mise en forme des tableaux de bord et choix des indicateurs

L'étape de conception des indicateurs consiste à définir des indicateurs pour chacun des objectifs et chacune des variables d'action. Il ne faut à ce stade pas oublier qu'un indicateur n'est qu'un instrument de mesure d'une réalité nécessairement plus nuancée, et qu'à ce titre aucun indicateur n'est parfait ni exhaustif. On peut garder en tête le petit schéma suivant.

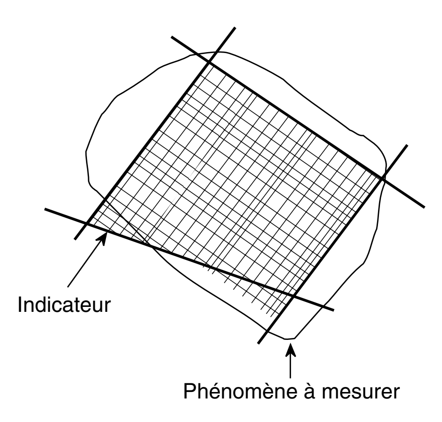


Figure 7.2 – *L'indicateur, un instrument de mesure imparfait*

2.1 Les indicateurs portant sur les objectifs

Le plus important dans un tableau de bord de pilotage étant de suivre l'avancement vers les objectifs qui ont été fixés pour la période, *on commencera le choix des indicateurs par ceux concernant les objectifs*. Pour la même raison, on ne cherchera pas à ce stade à faire des «économies » d'indicateurs. Ce qui importe est avant tout d'être bien renseigné sur l'évolution de l'entreprise vers ses objectifs. On ajoutera donc aux indicateurs de suivi de l'objectif proprement dit ou indicateur de résultat un certain nombre d'indicateurs tout à fait nécessaires pour interpréter son évolution. C'est ainsi que, par exemple, un objectif de profit, qui renvoie au sens strict au seul indicateur du bénéfice comptable, doit absolument être complété par un compte de résultat informant sur différentes composantes du bénéfice dégagé et éventuellement par quelques ratios.

C'est à ce stade de la définition des indicateurs que s'affirme la différenciation des entreprises entre elles. Celle-ci n'était en effet pas forcément très forte à l'étape précédente, puisqu'on choisit plus ou moins toujours les objectifs dans les mêmes catégories (rentabilité, qualité, satisfaction du personnel, sécurité...). Prenons par exemple l'objectif de profit, banal par excellence : il existe différentes façons de le suivre selon l'activité de l'entreprise.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Exemples : Indicateur sur l'objectif de profit

• ***Cas d'un hôtel***

Ce type d'activité se caractérise par une prédominance des coûts fixes liés aux immobilisations et à leur financement (charges financières), et par l'existence de marges sur coûts variables très importantes en pourcentage du prix de vente. Pour chaque nuit d'hôtel payée disons 50 €, l'hôtelier n'a en effet que peu de charges associées, disons 7 €, soit une marge de 86 %. Dès lors, le remplissage de l'hôtel est une donnée absolument essentielle pour expliquer sa profitabilité. On conseillera dans ce cas une mise en forme du compte de résultat faisant apparaître les coûts fixes et la marge sur coûts variables :

Compte de résultat d'un hôtel

CA (nuitées)
– coûts variables liés aux nuitées (nettoyage, blanchissage, …)
= Marge nuitée (a)
CA (petits-déjeuners)
– coûts variables petits-déjeuners (boissons et nourriture, personnel de service temporaire)
= Marge petits-déjeuners (b)
Marge sur coûts variables totale (a) + (b) = (c)
Coûts fixes (d) :
• personnel permanent (salaires et charges)
• dotation aux amortissements
• charges financières
Résultat = (c) – (d)

Cette présentation peut par ailleurs être complétée d'un calcul de la distance de l'entreprise par rapport à son point mort.

$$\text{Point mort en CA} = \frac{\text{Coûts fixes}}{\text{Marge sur coûts en \% du CA}} = \text{par exemple} \frac{4 \text{ M€}}{86 \%} = 4\ 651 \text{ M€}$$

$$\text{Distance par rapport au point mort} = \frac{\text{CA}}{\text{Point mort en CA}} = \frac{5\ 150 \text{ M€}}{4\ 651 \text{ K€}} = 110{,}7 \%$$

Dans l'exemple, l'entreprise a des résultats la situant aujourd'hui 10 % au-dessus de son point mort, ce qui signifie que si son activité (remplissage) baisse de 10 % avec les mêmes tarifs, son bénéfice passe à zéro.

• ***Cas d'un fabricant de produits de grande consommation***

Dans ce type d'activité, un élément marquant est le niveau des coûts liés à la commercialisation et au marketing des produits, les coûts de fabrication se situant à un niveau relativement faible comparativement. Une bonne présentation du compte de résultat doit dans ce cas faire apparaître nettement les coûts de commercialisation et de marketing.

Compte de résultat d'une activité de grande consommation

CA
– coûts de production des produits vendus
= Marge A
– coûts de commercialisation
= Marge B
– coûts de marketing
= Marge C
– autres frais généraux
– frais financiers
= Résultat

Bien sûr, dans ces deux exemples, la possibilité d'obtenir de tels comptes de résultat pour suivre l'avancement de l'entreprise vers l'objectif de profit est conditionnée par la qualité de la comptabilité analytique existante dans l'entreprise.

2.2 Les indicateurs portant sur les variables d'action et les plans d'action

Une fois le choix des indicateurs pour les objectifs réalisé, il faut effectuer le même type de travail sur les *variables d'action*. Pour celles-ci néanmoins, si on souhaite limiter le tableau de bord à une taille raisonnable, le nombre d'indicateurs mobilisés par rubrique de la grille OVAR pourra être moindre que pour les objectifs.

La spécificité des variables d'action en termes de recherche d'indicateurs est que l'on est amené à mobiliser pour elles deux types d'indicateurs :

– des indicateurs d'impact indiquant la situation de la variable concernée au moment de la sortie du tableau de bord ;
– et des indicateurs d'action, d'effort ou d'avancement assurant le suivi de la mise en œuvre des plans d'action.

Les indicateurs d'action doivent répondre à la question : « a-t-on fait quelque chose ? ». Les indicateurs d'impact informent quant à eux sur les résultats des plans d'action (« cela a-t-il servi à quelque chose ? ») et dressent un état des lieux de la variable concernée.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Exemples : Indicateurs d'impact et indicateurs d'action (effort) pour les variables d'action

- ***Variable d'action : formation du personnel de vente au merchandising***

Indicateurs d'effort :
– pourcentage du personnel passé en formation à la date donnée,
– consommation du budget formation.

Indicateurs d'impact :
– nombre de vendeurs ayant déjà réalisé une action de merchandising.

- ***Variable d'action : démarchage de clients nouveaux***

Indicateurs d'effort :

- nombre de nouveaux prospects démarchés.

Indicateurs d'impact :

- nombre de prospects ayant commandé,
- nombre de prospects des 12 derniers mois ayant commandé à nouveau,
- valeur des ventes réalisées avec les clients de moins d'un an.

Par ordre d'importance, si on doit choisir entre plusieurs indicateurs pour des raisons de limitation de la taille du tableau de bord, on privilégiera les indicateurs d'impact chaque fois que possible par rapport aux indicateurs d'effort. *In fine*, ce sont en effet les résultats obtenus qui comptent, et non le fait de « s'être agité ». D'une manière générale d'ailleurs, il est difficile de suivre dans le tableau de bord d'une activité un trop grand nombre de plans d'action (trois ou quatre semblent un maximum sur une période donnée). Y sont portés les plus importants, ceux qui sont prioritaires. Il est d'ailleurs conseillé de ne pas se lancer dans un trop grand nombre de plans d'action d'amélioration en même temps. Mieux vaut s'efforcer d'avancer vite ceux qui sont en cours et enchaîner les initiatives plutôt que d'essayer de tout mener de front.

Il est essentiel de ne pas confondre les indicateurs de résultat intermédiaire (portant sur les objectifs) et les indicateurs « en amont », certes prédictifs du résultat mais portant sur les causes de celui-ci, c'est-à-dire en général sur des variables d'action ou des plans d'action. Ainsi, un résultat à un examen « blanc » organisé en février ou un chiffre d'affaires mensuel entrent dans la première catégorie (indicateurs de résultat intermédiaire), tandis que le nombre d'heures passées à réviser ou le nombre de clients visités entrent dans la seconde (indicateurs d'action).

Un tableau du type de celui présenté ci-dessous sera rempli par les concepteurs du tableau de bord au stade de la définition des indicateurs. Il est important de bien faire la distinction entre un indicateur et la source de l'information dont on va tirer la valeur de l'indicateur.

Tableau 7.2 – *Différence entre indicateur et source d'information*

Objectifs de la grille OVAR	**Indicateurs associés**	**Source**
1. Rentabilité	– Compte de résultat analytique bien étudié – Tableau de financement – Ratio Bénéfice/Actifs	Service comptable Service contrôle de gestion
2. Qualité de service	– Pourcentage de commandes livrées à temps et complètes – Synthèse qualitative des lettres de réclamation	Service livraison Service consommateur
3. Autres…		
Variables d'action de la grille OVAR	**Indicateurs associés**	**Source**
1. Qualité production	*Indicateurs d'impact* – Nombre de produits fabriqués refusés au contrôle qualité *Indicateurs d'effort* – Liste des chantiers qualité en cours et avancement	Service qualité de l'usine
2. Prise de commandes	*Indicateurs d'impact* – Carnet de commandes sur les six prochains mois – Nombre de nouveaux clients – CA des dix premières références	Comptabilité clients et administration des ventes
3. Autres…		

2.3 Le choix du référentiel

Il faut prévoir ensuite les références des indicateurs choisis. Un indicateur chiffré sans base de comparaison ne sert en effet à rien car il est impossible de l'interpréter. « Un chiffre ne parle jamais seul » : il doit donc toujours être accompagné d'un autre qui permet au lecteur de savoir si la situation est bonne ou non.

Parmi les sources possibles pour les références, on mentionnera les suivantes :

– le budget ou l'objectif que l'on s'est fixé,
– l'année précédente ou une période précédente de référence (le semestre par exemple),
– la concurrence (référence possible soit grâce à l'achat de l'information à des sociétés de services spécialisées – panels marketing par exemple –, soit par le recueil direct par l'entreprise elle-même – pour les prix pratiqués par la concurrence par exemple),

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

– un établissement comparable de la même entreprise,
– une entreprise non concurrente avec laquelle on a passé des accords d’échanges d’information.

De toutes ces références, deux doivent être privilégiées chaque fois que possible :

– le *budget ou l’objectif* qui est, lorsque le budget est bien fait, la meilleure des références car il indique la cible à atteindre (qui est en théorie atteignable bien qu’ambitieuse) compte tenu du contexte particulier de la période concernée et des moyens dégagés. Cette référence est en particulier supérieure à celle de l’année précédente qui est peu utile si l’environnement ou la structure de l’entreprise ont évolué fortement ;
– *la référence concurrentielle*, car la compétitivité de l’entreprise ne réside pas dans la performance absolue de l’entreprise telle qu’on peut la lire dans le budget, mais dans sa performance relative. Il ne suffit pas d’atteindre les cibles que l’on s’est fixées, il faut faire aussi bien, voire mieux que les autres.

Le choix des références est une étape importante de la construction du tableau de bord car, outre la pertinence des chiffres utilisés, se joue également le volume d’information convoyé.

Si pour l’indicateur « chiffre d’affaires », par exemple, on choisit comme références dans le réel le mois et le cumul, dans le budget le mois et le cumul, et dans l’année précédente le mois et le cumul, il faut prévoir dans le tableau de bord l’affichage de six nombres pour un seul indicateur. Si, en plus, on souhaite calculer des écarts, on se retrouve vite avec six autres informations, ce qui porte à douze le nombre de chiffres à générer pour cet unique indicateur. Il n’est pas difficile d’imaginer que l’on va vite être débordé.

REPÈRES : Quelles références choisir ?

Le conseil que nous donnons est de se contenter de la référence budgétaire quand celle-ci est fiable, et de préférer calculer l’écart en cumul en projection à la fin de la période budgétaire concernée plutôt qu’à la fin du mois.

Tableau 7.3 – *Exemple de référence budgétaire pour des indicateurs de chiffre d’affaires et bénéfice*

Date de parution : le 5 avril N, Budget annuel

	Mois de mars N				Cumul à fin décembre	
N	Budget	Écart *N*/Budget		Cumul réel prévu à fin d’année	Budget cumul à fin d’année	Écart réel/Budget
[1]	[2]	[3]		[4]	[5]	[6]
			CA			
			Coûts			
			Bénéfice			

La colonne [4] est la seule un peu compliquée à calculer : il faut prendre le chiffre des réalisations cumulées à la fin mars et y ajouter le budget des mois restant à parcourir, soit des mois d'avril à décembre.

L'écart calculé en colonne [6] est en fait strictement égal au nombre que l'on obtiendrait en calculant l'écart sur les cumuls à la fin du mois de mars, mais, pour le lecteur, son sens est différent. Dans la présentation recommandée, son sens est « si nous continuons comme cela, même si nous réalisons tout ce qui est prévu pour les mois à venir, nous serons à la fin décembre au-dessus (au-dessous) du budget de tant ». Dans la présentation classique (écart sur les cumuls à la fin du mois concerné), son sens est « À la fin de ce mois, nous avons une avance (un retard) cumulé(e) de tant ». La première présentation est une incitation à rattraper dans les mois à venir le retard accumulé en cas d'écart négatif.

On notera également l'astuce de présentation qui consiste à faire figurer le libellé des lignes au milieu et non en bout de tableau. Cela donne une meilleure lisibilité.

Si bien sûr une référence concurrentielle existe pour l'indicateur concerné, on l'ajoutera au tableau.

2.4 La confrontation avec les données disponibles

Lors de cette étape de choix des indicateurs, une préoccupation récurrente est celle de la disponibilité des indicateurs. Il est clair qu'*in fine* ne pourront être mis dans le tableau de bord que des indicateurs disponibles, mais il faut se garder de la tentation de ne penser aux indicateurs qu'à partir de ce qui est disponible au moment de la conception. Souvent il faut peu de chose pour élargir le champ des informations disponibles : nouveaux calculs faits à partir des fichiers existants, exploitation de documents non exploités jusque-là, achat d'informations externes, création de nouveaux supports et procédures de recueil d'informations.

Il est fréquent que, lors de la première mouture du tableau de bord, seuls 50 % des indicateurs soient immédiatement disponibles. Le tableau de bord est ainsi malgré lui un puissant outil de diagnostic de la pertinence du système d'information. Lorsqu'on le conçoit, on s'aperçoit qu'il existe des natures d'information pour lesquelles il y a surabondance d'informations inutiles alors que, dans le même temps, des domaines entiers de la vie de l'entreprise sont laissés dans l'obscurité la plus complète. Classiquement, la source d'information la plus facilement disponible est la comptabilité, mais un bon tableau de bord ne doit surtout pas se limiter aux chiffres comptables qui sont certes indispensables pour mesurer la rentabilité, mais qui informent bien peu sur les facteurs de réussite de l'entreprise et sur la façon dont la rentabilité est produite au jour le jour par les responsables opérationnels.

Nous recommandons par conséquent de procéder en deux temps : dans un premier temps, on cherchera quels seraient idéalement les indicateurs de suivi des objectifs et des variables d'action qu'il faudrait utiliser. Dans un second temps seulement, on cherchera si ces indicateurs sont accessibles ou « fabriquables » pour un coût raisonnable compte tenu de leur intérêt. Lors de cette seconde étape, on est naturellement amené à amender le premier objet, mais on a au moins la certitude d'avoir essayé de renseigner toutes les cases de la grille OVAR. Si cette grille est

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

bien, comme on le souhaite, le résumé des éléments les plus importants dans la conduite de l'entreprise, on ne voit en effet pas pourquoi il faudrait se passer de l'une ou l'autre de ses rubriques sous prétexte que le système d'information en place présente des lacunes.

Il est préférable, en cas d'échec à court terme d'obtention de l'information nécessaire pour une rubrique de la grille OVAR, de faire figurer dans le tableau de bord un encadré, renseigné par un texte issu du responsable du thème concerné, plutôt que d'enlever ce thème du tableau de bord. C'est ce que nous appelons les « indicateurs littéraires » : mini-rapports écrits, ils remplacent avantageusement le chiffre lorsque l'information ne peut être disponible sur le sujet au moment de la création de la rubrique dans le tableau de bord (ensuite, si cela en vaut la peine, on cherchera des procédés de quantification), lorsque le thème abordé est éminemment qualitatif et se prête à la rédaction de commentaires (ex. : sujets abordés par les clients dans leurs réclamations du dernier mois), ou lorsqu'il s'agit de rendre compte de façon ponctuelle d'un sujet (ex. : suivi d'un plan d'action non récurrent de durée limitée et pour lequel la création d'indicateurs est coûteuse).

2.5 Les qualités requises des indicateurs

➤ *Des indicateurs clairs et faciles à interpréter*

Nous recommandons de préférer toujours la simplicité sur le caractère synthétique d'un indicateur. Il vaut mieux trois indicateurs simples et peu ambigus, qu'un seul indicateur très synthétique mais d'un calcul compliqué. Font notamment partie des indicateurs compliqués les ratios un peu élaborés et les indices contenant des pondérations de critères. Ils réduisent en effet beaucoup de choses à un seul chiffre et n'offrent qu'un diagnostic limité, dans la mesure où on ne sait pas quel critère ou quelle composante du ratio s'est détérioré. Il est parfois intéressant de disposer d'un indice synthétique sur un sujet donné (ex. : évolution du prix d'un panier d'achats pour mesurer l'évolution moyenne du prix des achats ; score qualité obtenu au terme d'une revue générale des procédures et résultats qualité), mais il est recommandé d'accompagner cet indice d'indicateurs plus simples ou au minimum de commentaires permettant de comprendre pourquoi le chiffre a changé. De la même façon, on préfère des indicateurs physiques, directement maîtrisables et à gérer, du type « nombre de défauts » et « causes », à des indicateurs financiers plus parlants bien « qu'intelligents » en apparence : coût des défauts, coût de la garantie, coût de l'absentéisme, etc.

➤ *Des indicateurs fiables*

Une information fiable est une information issue d'une procédure appliquée avec rigueur sans omission. Les modes de calcul doivent être stables d'une période sur l'autre. Doivent toujours être intégrés dans l'indicateur les mêmes éléments. De même, la liste des indicateurs est évidente au sens où on ne voit pas comment un décideur pourrait se fier à des chiffres produits de façon aléatoire, et donc compa-

rables ni à un historique, ni à une norme. Et de fait, le premier rôle du contrôleur de gestion à l'égard des chiffres présentés est d'en garantir la fiabilité. Ceci signifie également qu'en cas de création d'un nouvel indicateur, un effort très important doit être fait d'emblée pour formaliser la procédure de recueil et de calcul et pour s'assurer de son application correcte, sans quoi le contrôleur s'expose à devoir sans arrêt refaire les calculs derrière les fournisseurs d'informations, ce qui est sans doute nécessaire lorsque les circuits ne sont pas fiables mais une très mauvaise allocation de son temps.

➤ *Des indicateurs essayant de limiter les effets pervers*

Lorsqu'une forte pression est mise sur le décideur pour « tenir les chiffres du budget », celui-ci va être très attentif aux informations contenues dans son tableau de bord et va s'efforcer de prendre des décisions à même de faire changer les chiffres dans le sens désiré. C'est d'ailleurs bien ce qu'on lui demande. Mais ce faisant, il trouvera peut-être des moyens de faire bouger les chiffres qui sont des effets pervers au sens où l'action sert l'indicateur mais non la santé globale de l'entreprise.

Et il n'y a pas forcément de malignité dans de tels comportements : il faut ici se souvenir de cette histoire drôle qui montre un homme en train de chercher quelque chose au pied d'un réverbère. Un voisin vient à passer. « Vous cherchez quelque chose ? » « Oui, mes lunettes. » « Ah ! Vous les avez perdues ici ? » « Non, mais c'est le seul endroit où il y a de la lumière. » Les indicateurs sont pareils au réverbère : ils mettent en lumière certains événements et en occultent d'autres. Il faut donc s'efforcer de penser *a priori* aux éléments occultés qu'il faudrait mettre en lumière pour éviter des décisions mauvaises pour l'entreprise. Comme nous l'avons souligné, un indicateur est un instrument de mesure et à ce titre capte toujours imparfaitement le phénomène à mesurer. Il est souvent réducteur, souvent à court terme et le risque est grand, en mettant le projecteur sur un indicateur, que le dernier s'améliore sans que ce soit toujours le cas de la gestion !

Un exemple de ces problèmes est la pratique assez courante qui consiste à évaluer principalement la performance des vendeurs sur le chiffre d'affaires, alors que ceux-ci maîtrisent aussi largement les délais de règlement. Si on omet les comptes clients dans le tableau de bord commercial, la tentation risque d'être grande de pousser les ventes en laissant filer les délais de règlement et par conséquent en dégradant la trésorerie de l'entreprise.

➤ *Des indicateurs mesurant au plus tôt*

Un des objectifs des tableaux de bord est d'aider les responsables à anticiper sur les résultats à venir. L'une des manières de le faire est de s'efforcer chaque fois que possible, sur un thème donné, de choisir les indicateurs les plus « en amont » possible par rapport au résultat. Par exemple, dans le suivi du chiffre d'affaires, on n'envisage pas de se passer du carnet de commandes qui donne de précieuses indications sur le chiffre d'affaires des périodes à venir. En amont du carnet de commandes, on suivra les réponses faites par les vendeurs à des appels d'offres dans

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

les métiers qui s'y prêtent et l'activité de prospection plus généralement. De même pour le volet « dépenses », on s'efforcera de procéder à un suivi des engagements (en relation avec le système comptable).

➤ ***Des indicateurs partagés et cohérents d'un tableau de bord à l'autre***

Pour finir, rappelons qu'il est sain pour une entreprise que ses managers puissent discuter sur une base commune des événements affectant l'activité, et cela n'est possible que si les différentes personnes mesurent de la même façon les mêmes phénomènes. Sinon il y a fort à parier qu'une partie des réunions consacrées à l'analyse des résultats sera utilisée au rapprochement des différents chiffres. Cette question du partage de l'information est essentielle pour la bonne coordination des initiatives.

Le concept de « tableau de bord de comité de direction », document unique communiqué à tous les directeurs, couvrant tous les aspects importants de la vie de l'entreprise, sur lequel se fait la réunion mensuelle d'analyse des résultats, est d'ailleurs celui qui répond le mieux à cette exigence de partage, puisque la source est unique. Par rapport à la méthode OVAR, créer un tableau de bord revient à diffuser à chacun le tableau de bord qui correspond à la grille OVAR du directeur de l'entreprise.

Une autre façon d'atténuer les problèmes d'interprétation lorsque l'information est partagée, ce qui est nécessairement le cas dès lors qu'un service fournit de l'information à un autre, est de faire figurer systématiquement, dans chaque parution du tableau de bord, la définition des indicateurs et leur source. En cas de conflit d'interprétation, il sera toujours possible de se reporter à ce glossaire. Par ailleurs on ne saurait que trop insister sur l'importance des commentaires accompagnant les chiffres ; cela devrait être une règle générale que toute fourniture d'information à un service par un autre soit accompagnée d'une analyse.

Au stade de conception auquel nous sommes maintenant rendus, nous disposons d'une liste d'indicateurs permettant de suivre tant les objectifs que les variables d'action de la grille OVAR concernée. Pour chacun de ces indicateurs, nous connaissons également avec précision comment les calculer et où les trouver, ainsi que la liste des références à utiliser.

2.6 La mise en forme et la présentation maquette des tableaux de bord

Il faut maintenant penser à *mettre en page* cette liste d'indicateurs : quels indicateurs sur quelles pages ? Combien de pages ? Quels graphiques à quels endroits ? Où mettra-t-on le glossaire (ensemble des définitions des indicateurs) et les commentaires ? etc. Plusieurs règles de base peuvent être énoncées pour orienter ce travail.

➤ *Privilégier une présentation standard*

La présentation des différentes pages du tableau de bord doit s'efforcer d'être standard : mêmes caractères et couleurs utilisés, mêmes endroits pour inscrire les titres des thèmes, la date des informations, les commentaires (qui se situent par exemple toujours à gauche du tableau de chiffres ou du graphique qu'ils accompagnent, dans un encadré), la définition des indicateurs (si toutes les définitions ne sont pas rassemblées en fin de document comme on le voit parfois). Cette standardisation est essentielle à l'agrément et à la facilité de lecture. Le lecteur retrouve toujours la même configuration, ce qui lui permet de se consacrer au fond plutôt que de passer son temps à décoder la forme.

➤ *Élaborer une mise en page précise*

L'ordre de mise en page doit être cohérent avec l'importance accordée au sujet. C'est ainsi que l'on aura tendance à consacrer les premières pages du tableau de bord aux aspects les plus importants de la vie de l'entreprise, et donc souvent aux objectifs et aux variables d'action les plus influentes. De même, dans une page donnée, on mettra le plus important et le plus synthétique en haut à droite, et le moins important ou le plus détaillé en descendant vers le bas ; lorsqu'on feuillette un document, on sait en effet que l'œil se porte toujours en priorité sur la page de droite, en haut, et qu'il descend cette page avant de se porter sur la page de gauche.

➤ *Choisir des graphiques pertinents*

Les graphiques doivent être utilisés à bon escient : il ne s'agit pas en effet d'introduire des graphiques pour « faire joli ». Ceux-ci doivent apporter une véritable valeur ajoutée. Leur force principale par rapport à un tableau de chiffres est qu'ils en offrent un résumé. Cela n'est possible que parce qu'un seul axe d'analyse est choisi, alors que face à un tableau on en possède au moins deux (les lignes et les colonnes) mais souvent bien plus (selon que l'on analyse une ou plusieurs rubriques et compte tenu de la grande variété des calculs de ratio possibles). S'est-on dès lors assuré que ce qui est présenté dans le graphique est vraiment l'information la plus importante à tirer du tableau de chiffres ?

Par ailleurs, compte tenu de la place que prennent les graphiques, il faut savoir ne pas en abuser et n'en mettre que sur les sujets majeurs. Il est en effet plus intéressant d'avoir de l'information bien résumée sur les sujets importants que sur les sujets marginaux.

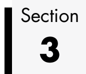
Pour finir, nous ne saurions que trop recommander l'utilisation, chaque fois que possible, de courbes ou de graphiques en cumul qui ont selon nous l'immense avantage de mettre en perspective les réalisations par rapport à l'objectif.

➤ *Adapter la fréquence des tableaux de bord*

Une dernière question concerne la fréquence des tableaux de bord et avec laquelle on souhaitera suivre les différents indicateurs. Celle-ci est en général contingen-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

te du niveau de responsabilité concerné par le tableau de bord, afin de respecter le principe d'indicateurs « reliés à la prise de décision ». Plus on est proche du terrain, de l'opérationnel, de l'action quotidienne, plus la fréquence aura tendance à s'intensifier. Plus on va vers la prise de décision stratégique, moins la fréquence sera élevée. Ainsi un chef d'équipe de production souhaitera disposer d'une information journalière ou au moins hebdomadaire sur des éléments tels que les temps improductifs et leur cause, ou encore les rebuts et leur cause. Un directeur d'usine se contentera d'une information mensuelle (ou par quinzaine) sur l'efficience (temps improductifs) ou les mêmes rebuts.



LE *BALANCED SCORECARD*

1 Le contenu et les indicateurs du *balanced scorecard*

Le *balanced scorecard* ou « tableau de bord prospectif » a été présenté par Kaplan et Norton dès leurs premiers articles et livres comme un outil prospectif et « équilibré » entre :

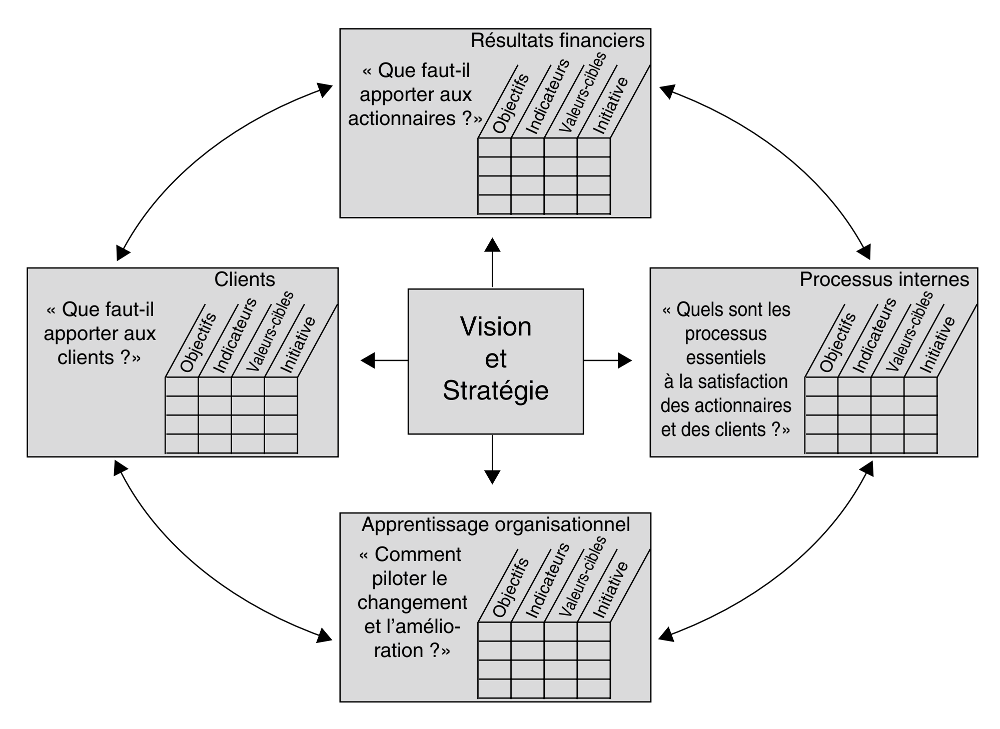
– des indicateurs situés en amont (*leading indicators*), mesures portant sur les générateurs de performance (*performance drivers*) ;
– et les indicateurs situés en aval (*lagging indicators*), mesures portant sur les résultats (*current operating performance*).

Le *balanced scorecard* se veut un support permettant de définir des objectifs datés et quantifiés appartenant à quatre « blocs » ou piliers différents. La qualité finale de l'outil est garantie par l'existence d'indicateurs relatifs à chacune des quatre dimensions :

– des mesures financières, correspondant à des objectifs économiques à court terme, qui peuvent varier en fonction des secteurs d'activité ou de la stratégie ; par exemple, le chiffre d'affaires, le taux de croissance, le chiffre d'affaires réalisé par les nouveaux produits ou les nouveaux marchés, domineront les activités en croissance ; les mesures de rentabilité telles que résultat net, marge brute, EVA (valeur ajoutée économique), ROI (retour sur investissement), sont essentielles pour les activités parvenues à maturité et devant financer le développement de l'entreprise par ailleurs ; les produits en fin de cycle de vie sont souvent focalisés sur des indicateurs financiers à court terme, délais de récupération financiers (*payback ratio*) et solde de trésorerie ;
– des indicateurs portant sur la relation commerciale et le capital-clientèle ; au-delà des traditionnelles mesures de chiffre d'affaires, de part de marché, de rentabilité-clients, de satisfaction et fidélité clients, les concepteurs du *balanced scorecard* insistent sur les indicateurs « d'action » et les attributs fournis par l'entreprise pour maintenir la satisfaction des clients à un niveau élevé : attributs du produit/service, relation-client, image et réputation de l'entreprise ;
– des indicateurs correspondant à des objectifs d'amélioration des processus

internes, visant à améliorer la productivité et la qualité à un moindre coût ; aux méthodes classiques de réduction des coûts, de ré-ingénierie des processus ou même de *kaizen costing* (amélioration progressive), Kaplan et Norton ajoutent la focalisation sur les processus-clés stratégiques, afin de faire porter la mesure et l'effort sur ceux-ci en premier lieu ;

– des indicateurs tentant de capter l'apprentissage organisationnel, qui concernent les compétences humaines dans l'entreprise ainsi que les systèmes et les procédures organisationnelles.



Source : Robert S. Kaplan et David P. Norton, «Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System », *Harvard Business Review* (janvier-février 1996), p. 76. Reproduction autorisée.

Source : Le tableau de bord prospectif, R.S.Kaplan & D.P.Norton, 1998

Figure 7.3 – Uu support pour traduire la stratégie en objectifs opérationnels

Le *balanced scorecard* est particulièrement facile à appréhender dans la distinction entre les quatre dimensions mesurées. Par contre, la confusion subsiste sur les relations de cause-à-effet établies par le modèle. Il semble que le *balanced scorecard* crée une hiérarchie entre les quatre « blocs » ci-dessus, et subordonne les trois autres dimensions au « bloc » financier. Les objectifs financiers restent le but ultime, et leur mesure s'impose *in fine*. Le capital-client, les processus et l'apprentissage organisationnels ne sont que les moyens pour atteindre des objectifs financiers. De façon non totalement explicite chez les auteurs, les quatre dimensions

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

s'inscrivent dans une hiérarchie où les compétences humaines permettent le développement organisationnel et l'amélioration des processus, qui à leur tour contribuent à la satisfaction-client, et servent *in fine* les objectifs financiers de l'entreprise. La recherche des relations de cause-à-effet entre les actions opérationnelles menées et les résultats financiers est saine. Néanmoins, en créant cette hiérarchie, le risque existe de tomber à nouveau dans le piège de la primauté accordée aux objectifs financiers, à court terme.

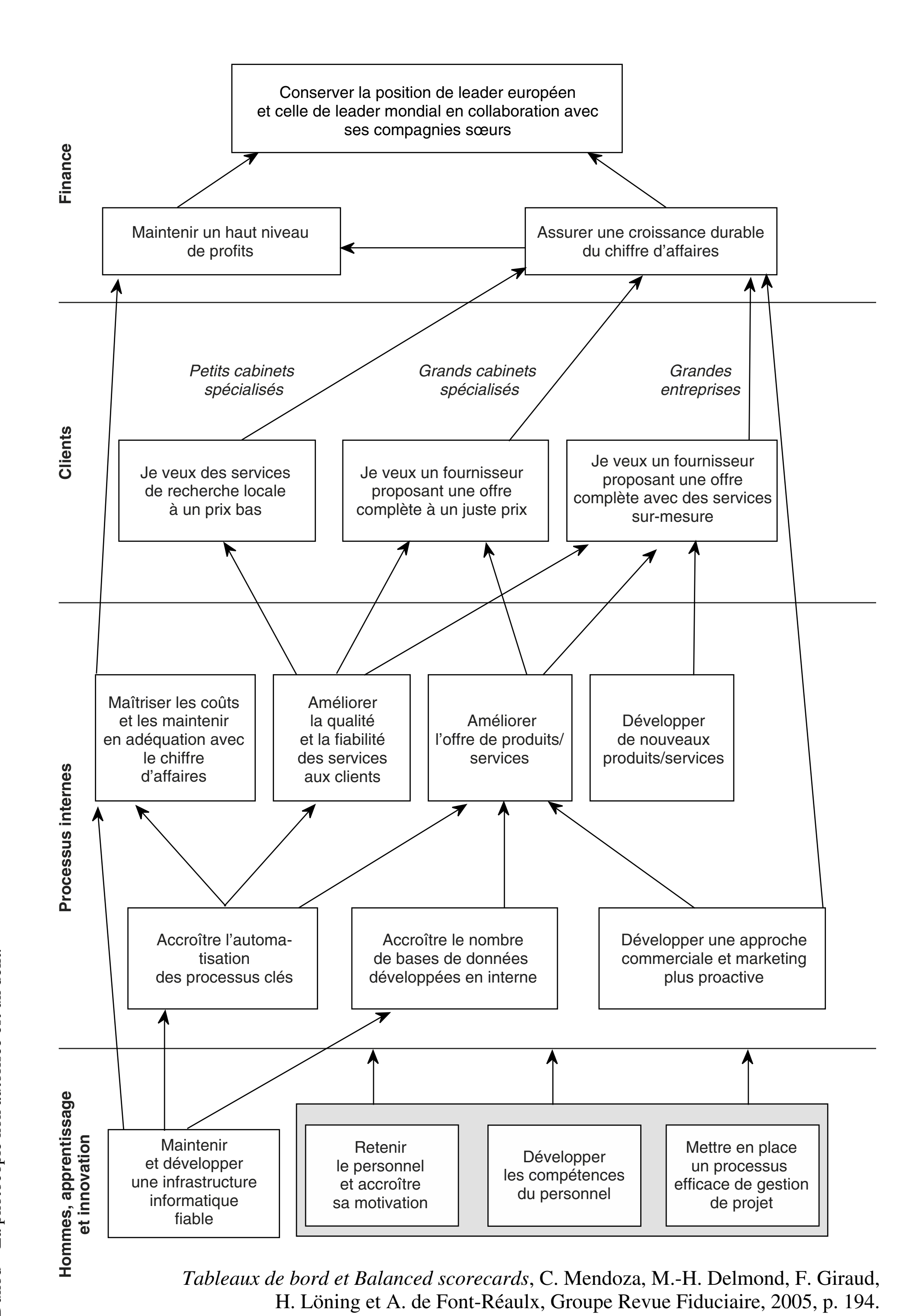
De plus, d'un point de vue conceptuel, le *balanced scorecard* entretient la confusion puisqu'il introduit par ailleurs une distinction entre les indicateurs « amont » (*leading indicators*) et les indicateurs « aval » (*lagging indicators*). Cette distinction correspond en théorie également à des relations de cause-à-effet, d'action à résultat, au sein de chaque dimension. L'ambiguïté demeure chez Kaplan et Norton entre les deux « directions » de cause-à-effet : celles-ci sont-elles en premier lieu entre les quatre perspectives (financière, client, organisationnelle, et humaine), ou bien entre les *leading* et les *lagging indicators* de chaque perspective ? On constate dans les exemples de mise en œuvre du *balanced scorecard* que la plupart des indicateurs développés sont des indicateurs de résultat. L'ambiguïté théorique aboutit peut-être à une absence de recherche systématique de chacun des deux types d'indicateurs (action et résultat), pour chaque perspective. Mais les indicateurs d'action correspondant à la perspective client par exemple se résument-ils aux indicateurs de résultat sur les processus organisationnels ? Sans doute pas… De ce fait, l'outil perd une partie de sa valeur « prospective ». Les indicateurs d'action sont en effet les clignotants qui passent au rouge bien avant que les résultats n'en pâtissent, et qui nous donnent les moyens de comprendre où et en quoi l'action est déficiente.

Enfin, le *balanced scorecard* est un outil à caractère générique. On peut s'interroger si toutes les entreprises ont vraiment besoin des quatre «blocs» mentionnés, développés de la même façon, et on peut plutôt penser que le secteur d'activité, la situation concurrentielle et la stratégie de l'entreprise ont une influence sur ses besoins d'information.

Exemple de Balanced scorecard : la carte stratégique

- ***Le cas d'une entreprise spécialisée dans la publication d'informations à destination des entreprises et des professionnels.***

L'entreprise est leader mondial sur le marché des services à haute valeur ajoutée dans les domaines de l'information et de la recherche sur les marques.



Tableaux de bord et Balanced scorecards, C. Mendoza, M.-H. Delmond, F. Giraud, H. Löning et A. de Font-Réaulx, Groupe Revue Fiduciaire, 2005, p. 194.

Figure 7.4 – Carte stratégique du leader des services à haute valeur ajoutée dans les domaines de l'information et de la recherche sur les marques

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Exemple de *Balanced scorecard* : les indicateurs

- Le cas de Sodexho Grands comptes (restauration collective pour les entreprises)

On présente ici les indicateurs relatifs à quelques objectifs de processus internes de Sodhexo Grands comptes.

Objectifs	Indicateurs	Fréquence
IP1 – Garantir le respect des procédures	% de procédures mises à jour incluant un indicateur de suivi % de procédures expliquées et déployées	M M
IP9 — Réaliser le plein potentiel sur chacun des sites	Nb de propositions commerciales sites faites sur des services non occupés par Sodexho Scoring par site du marché potentiel de chaque site CA par résident	M T T
IP10 – Concevoir, normer, diffuser et mettre en œuvre des offres différenciantes et rentables destinées aux clients GC : central, local et convives	Nb de briques d'offres finalisées, testées, disponibles pour être mises en œuvre et dont le potentiel a été identifié % des sites formés aux nouvelles offres (pour la vente et le déploiement) Nb de signatures d'une offre spécifique par rapport à un potentiel identifié	M M M

Tableaux de Bord et Balanced scorecards, C. Mendoza, M.-H. Delmond, F. Giraud, H. Löning et A. de Font-Réaulx, Groupe Revue Fiduciaire, 2005, p. 210.

Figure 7.5 – Objectifs et indicateurs relatifs à la perspective de processus internes de Sodhexo Grands comptes

2 La théorie sur le *balanced scorecard*

Issu des travaux d'un professeur-consultant américain, R. Kaplan, et d'un consultant fondateur de l'unité de recherche de KPMG, D. Norton, le *balanced scorecard* est né au début de la décennie 1990. Le livre pionnier de Kaplan et Johnson, « *Relevance Lost* » (« La pertinence perdue ») en 1987, qui posa la première brique de la comptabilité d'activités, dénonçait déjà l'exclusivité des indicateurs financiers.

« Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise » (1987, p. 259).

Le *balanced scorecard*, développé par le Nolan Norton Institute à partir de 1990, est devenu dans les quinze dernières années un outil de plus en plus diffusé dans les entreprises, souvent mis en place avec l'appui de sociétés de conseil. Une première phase d'élaboration de l'outil, en 1990, a consisté en réunions bimensuelles d'une douzaine d'entreprises au sein du Nolan Norton Institute, pour définir ensemble les grandes lignes d'un outil « équilibré » entre le court et le long terme, entre les résultats et l'action (le processus), entre les mesures financières et les mesures non financières. En 1991-1992, Kaplan et Norton introduisent l'outil sur quelques sites pilotes ; ils se rendent compte alors que les dirigeants utilisent « spontanément » le *balanced scorecard* non seulement pour mesurer la performance, mais aussi pour communiquer et déployer les objectifs stratégiques. À partir de 1993, l'outil est diffusé de façon plus large, avec un nombre croissant de *balanced scorecards* mis en place. La dimension managériale de l'outil prévaut petit à petit sur la dimension d'instrument de mesure, les indicateurs opérationnels recherchent la cohérence avec la stratégie de l'entreprise, et portent en priorité sur ses processus-clés.

Présenté initialement par ses concepteurs comme un outil d'évaluation de la stratégie et de mesure de la performance, le *balanced scorecard* est devenu dans la pratique un instrument, voire un système de management, en tous cas un outil de contrôle de gestion à part entière. Il permet de communiquer et de déployer la stratégie, de fixer des objectifs opérationnels à chacun, bref d'orienter les comportements à travers la responsabilisation, la motivation et l'évaluation des individus, et d'aider au pilotage.

Le *balanced scorecard* est donc une démarche de direction générale qui cherche à déployer sa stratégie tout au long des lignes hiérarchiques, du « haut » vers le « bas ». On rend « visibles » à l'ensemble des niveaux hiérarchiques les indicateurs « importants » au regard de la stratégie (« *You get what you measure* ») et on associe l'atteinte des objectifs sur ces indicateurs à la performance individuelle, c'est-à-dire à la rémunération, aux promotions, etc. On s'assure ainsi que les managers, à tous les niveaux de l'entreprise, s'approprient la stratégie définie au plus haut niveau.

Par ailleurs, le *balanced scorecard* est un produit de conseil, mis en place par des consultants américains : relativement standardisé, il doit rester assez simple pour être communiqué et vendu, quitte à sacrifier parfois en rigueur de la méthode. Il repose ainsi sur quatre dimensions faciles à identifier et à rendre opérationnelles, la performance financière, les mesures relatives à la relation avec le client, les mesures portant sur les processus internes, et enfin les compétences humaines.

REPÈRES : La théorie sur le *Balanced scorecard*, évolution des travaux de Kaplan & Norton

Le premier ouvrage de Kaplan & Norton, *Translating strategy into action : the balanced scorecard*, en 1996, est le fruit de leurs cinq premières années de développement du modèle et

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

de ses applications pilotes. Les auteurs insistent primordialement sur la façon dont l'outil BSC, un *reporting* quadri dimensionnel au plus haut niveau de l'entreprise, permet de rendre compte de la stratégie de l'entreprise dans un ensemble cohérent de mesures de performance. L'aspect « équilibré » de l'outil, avec à la fois des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers, est mis en avant, ainsi que l'explication des quatre dimensions de la mesure de performance (financière, clients, processus internes, et apprentissage organisationnel). Les fondations théoriques de l'outil, ainsi que les premiers exemples de mise en œuvre, sont décrits en détail.

Le deuxième ouvrage, en 2000, *The strategy focused organization : how BSC companies thrive in the new business environment*, tire les leçons des expériences opérationnelles de BSC dans plus de 200 organisations, aussi bien publiques que privées : pour les directions générales qui ont mis en œuvre le BSC, ce n'est pas l'outil de mesure de la performance multidimensionnelle qui est particulièrement intéressant (les dirigeants savent bien, intuitivement, quels indicateurs suivre tous les mois), mais bien l'utilisation de ces indicateurs pour communiquer et déployer la stratégie en interne, pour permettre son appropriation par les managers de tous niveaux. Le BSC devient une démarche de management, et non pas seulement un instrument de mesure au plus haut niveau. Cette évolution va de pair avec la mise en place, aux échelons inférieurs, d'indicateurs alignés avec ceux du BSC des dirigeants, donc la création d'instruments de mesure aux niveaux N-1, N-2… Mais à travers cette élaboration d'indicateurs décentralisés, c'est avant tout la stratégie qui est placée au cœur de l'entreprise : jusque-là entre les mains de l'équipe dirigeante, elle passe entre les mains de ceux qui doivent faire et mettre en œuvre les plans d'action. Les dirigeants ont bien reconnu dans le BSC l'outil de management stratégique qui leur permet de traduire leur stratégie en termes opérationnels, d'aligner l'organisation avec leur stratégie, de faire de celle-ci un processus continu au cœur du travail de chacun dans l'entreprise. Les indicateurs ainsi déployés deviennent aussi la base d'un système d'évaluation de la performance donnant lieu à des primes : l'atteinte des objectifs sur les critères définis déclenche des bonus et fonde les systèmes de rémunération variables. Fruit de très nombreuses expériences sur le terrain, cet ouvrage est à notre sens le plus convaincant des trois.

Enfin, dans leur troisième ouvrage, en 2003, *Strategy maps : converting intangible assets into tangible outcomes*, mettent en avant les « cartes stratégiques » qui servent de point de départ à la démarche du *balanced scorecard*. Ils insistent sur le caractère essentiel de cette étape, qui permet aux dirigeants de visualiser leur stratégie, ses incohérences éventuelles, et comment elle conduit à une plus grande création de valeur. Il s'agit d'établir les relations causales existant entre les indicateurs sur les différentes dimensions : par exemple, on établira le lien entre une amélioration des processus internes (service et accueil personnalisés aux clients qui reviennent), une plus grande fidélité client qui en découle *et in fine* une amélioration de la rentabilité. À nos yeux cependant, cet ouvrage se justifie en premier lieu comme réponse à certaines critiques à l'égard des cartes stratégiques, souvent jugées trop théoriques et complexes par les praticiens, et parfois jugées confuses et non convaincantes sur le plan théorique par les académiques (relations de causalité non établies ou douteuses, confusion entre des indicateurs en amont/aval et des relations entre les 4 dimensions du BSC). Plus positivement, cet ouvrage peut aussi être considéré comme une manifestation du « retour » en boucle vers la formulation de la stratégie : non seulement le BSC aide à mettre en œuvre, à déployer de façon *top down* la stratégie, mais il aide aussi les dirigeants à formuler et à faire progresser la stratégie, par un apprentissage organisationnel collectif de l'équipe de direction. En travaillant en équipe sur la constitution d'une carte stratégique, on élabore ensemble un projet stratégique commun pour le futur et on renforce la cohésion de l'équipe dirigeante.

3 Comparaison avec les tableaux de bord

Les tableaux de bord et le *balanced scorecard* sont deux outils, nous l'avons vu (section 1, §1) nés de préoccupations similaires dans les entreprises dans le courant des années 1980-1990 : un besoin de plus grande réactivité, donc d'une information plus rapidement obtenue et plus directement interprétable, un besoin de mettre en phase les objectifs des dirigeants et les décisions et actions quotidiennes « sur le terrain », etc. Ces deux outils ont néanmoins, comme nous l'avons également souligné (section 2.§1. et section 3.§2.), des historiques profondément différents.

Au total, la distinction fondamentale se situe entre d'une part un outil né au début des années 1990 du travail de consultants, qui ont d'abord construit celui-ci avec l'aide et l'appui d'une douzaine d'entreprises intéressées par un « *balanced scorecard* », puis l'ont diffusé à grande échelle dans les entreprises nord américaines (et plus récemment européennes), et d'autre part un outil plus ancien, mais dont la pratique est moins homogénéisée. Le *balanced scorecard* est un outil relativement standardisé, simple et facile à communiquer, et procédant d'une gestion *top-down* (hiérarchique de haut en bas) de la mise en oeuvre de la stratégie.

Au contraire, les tableaux de bord, nés dans les bureaux des différents responsables opérationnels, puis conceptualisés à partir des années 1980-1990 par des professeurs-chercheurs, font l'objet d'une beaucoup plus grande diversité en pratique. Un grand nombre de systèmes d'information revendiquent dans les entreprises l'appellation de tableau de bord, alors qu'il n'existe qu'un petit nombre de « vrais » tableaux de bord. Ce nombre est d'autant plus limité que les professeurs-chercheurs qui l'ont conceptualisé se sont livrés à un faible nombre de missions de conseil (seulement celles nécessaires à son élaboration théorique et à sa validation pratique) et que l'élaboration du tableau de bord au sens où nous le présentons ici requiert une formation méthodologique rigoureuse. Néanmoins, plus nombreux sont les systèmes d'information qui, sans être fondés sur cette démarche méthodologique rigoureuse (type OVAR), peuvent être comptés au nombre des tableaux de bord dans la mesure où ils captent l'essentiel des objectifs et principes de cet outil :

a) un système de mesure non seulement financier mais comportant aussi des indicateurs quantitatifs non financiers, voire qualitatifs ;

b) un système d'information qui privilégie la rapidité et le coût d'obtention de l'information par rapport a sa précision ;

c) un système d'information adapté aux besoins des opérationnels tout en étant fondé sur les objectifs stratégiques, dont il offre une déclinaison au niveau opérationnel.

Le troisième point (c) est celui qui fait le plus souvent défaut ; alors que les deux premières conditions (a et b) sont le plus souvent réunies dans les systèmes d'information se proclamant « tableau de bord », la troisième est encore souvent absente. Elle est pourtant à nos yeux une condition *sine qua non* pour accorder le qualificatif de « tableau de bord ».

À ce titre, le *balanced scorecard* pourrait être considéré comme une forme de tableau de bord, parmi d'autres possibles. Il réunit bien les qualités énoncées ci-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

dessus et requises par les nouveaux outils de pilotage en contrôle de gestion. La quête sous-jacente au *balanced scorecard* est bien celle qui anime également la mise en place de tableaux de bord. Ceux-ci peuvent alors soit prendre la forme relativement standardisée d'un *balanced scorecard*, soit s'appuyer sur des méthodologies conceptuellement plus rigoureuses (par exemple, la méthode OVAR), et être conçus « sur mesure » dans l'entreprise à partir des principes énoncés ci-dessus. Le *balanced scorecard* présente comme limite essentielle d'être un outil standard, conçu pour et destiné en priorité aux directions générales d'entreprises de grande taille.

Questions

1. *Quelles sont les principales qualités attendues des nouveaux outils développés par le contrôle de gestion ?*
2. *En quoi le tableau de bord se différencie-t-il :*
   – du contrôle budgétaire ?
   – du reporting ?
3. *Pensez-vous que le tableau de bord puisse remplacer le contrôle budgétaire et/ou le* reporting *? Pourquoi ?*
4. *Quelles sont les étapes essentielles de la mise en place de tableaux de bord ?*
5. *Qu'est-ce qu'un indicateur ? Donnez un exemple concret d'objectif, d'indicateur de résultat et de source d'information associés. Qu'est-ce qui différencie ces trois concepts ?*
6. *Quelles sont les trois qualités essentielles d'un indicateur ? Pourquoi ?*
7. *Quelles sont les principales différences entre un tableau de bord et un* balanced scorecard *?*

L'essentiel

Les nouvelles approches et nouveaux outils du contrôle de gestion privilégient désormais l'anticipation (planification plus flexible, méthodes de scénarios, information « en amont » des résultats…), la compréhension des causes à travers le pouvoir explicatif de l'information (démarche Ishikawa, méthode ABC, méthode OVAR...) ainsi que l'orientation vers l'action, dans la proximité des besoins des opérationnels et de leurs plans d'action.

C'est dans ce contexte que s'inscrivent les tableaux de bord et le *balanced scorecard*. Le regain d'intérêt des premiers en France, et l'apparition du second aux Etats-Unis dans les années 1990 reflètent un besoin similaire de compléter le contrôle budgétaire classique et le *reporting* financier, devenus insuffisants pour les besoins du pilotage. Les caractéristiques distinctives de ces outils résident dans une information obtenue dans des délais rapides, une information proche de l'action, capable d'identifier les causes des dérapages, une information non seulement financière mais aussi opérationnelle, quantitative ou qualitative, qui est le reflet d'une performance multicritère, et fait le lien entre les indicateurs retenus à chaque niveau opérationnel et les objectifs stratégiques de l'organisation.

☞

☞

D'un point de vue méthodologique, les tableaux de bord découlent de la démarche OVAR (ou d'une démarche comparable) et sont construits autour de deux types d'indicateurs : des indicateurs de résultat portant sur les objectifs et des indicateurs d'impact ou d'effort portant sur les variables ou les plans d'action. Le choix d'un référentiel (objectifs budgétaires ou cibles concurrentielles) est une étape délicate pour accompagner les indicateurs ; ceux-ci doivent par ailleurs être clairs, faciles à interpréter, fiables, mesurant les phénomènes au plus tôt, partagés et cohérents d'un tableau de bord à l'autre. La confrontation des indicateurs souhaitables avec les indicateurs disponibles dans les systèmes d'information préexistants ne doit pas constituer un frein au départ, mais doit être réservée pour la fin de la conception.

Le *balanced scorecard* est un outil créé par des professeurs-consultants américains, qui ont privilégié la clarté et la simplicité de l'outil, destiné à être communiqué et vendu au plus grand nombre d'entreprises. Le *balanced scorecard* repose sur quatre perspectives complémentaires, la perspective financière, la perspective clients, la perspective d'amélioration des processus internes, et enfin la perspective d'apprentissage et d'accroissement des compétences humaines et organisationnelles. Ces quatre perspectives sont hiérarchisées dans des « cartes stratégiques », la performance sur la dernière alimentant la performance sur la précédente et ainsi de suite jusqu'à la performance financière, qui reste le but ultime. Pour chaque perspective, Kaplan et Norton, les concepteurs du *balanced scorecard*, suggèrent de mettre en place à la fois des indicateurs d'action (*leading indicators*) et des indicateurs de résultat (*lagging indicators*). La pratique du *balanced scorecard* et, plus tard, son évolution théorique (Kaplan et Norton, 2000) ont eu tendance à muer l'outil de mesure de l'atteinte des objectifs stratégiques en système de pilotage et de management, destiné à orienter l'action des responsables vers les points stratégiques et les processus clés pour l'entreprise, selon l'adage « *You get what you measure* ».

Balanced scorecard et tableaux de bord se rejoignent sur bien des aspects et procèdent de mêmes besoins dans les entreprises des années 1990. Toutefois, ils diffèrent par leur méthodologie – plus simple et efficace à communiquer pour le *balanced scorecard*, plus rigoureuse pour les tableaux de bord, et par leur genèse historique – outil récent issu du conseil en entreprise pour le *balanced scorecard,* outil relativement ancien et très disparate en pratique pour le tableau de bord, bien qu'il ait fait l'objet d'une conceptualisation rigoureuse par des professeurs-chercheurs dans les dix dernières années.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

8 ASPECTS ORGANISATIONNELS[1]

La littérature en contrôle de gestion de la fin des années 1980 et du début de la décennie 1990 a remis à l'ordre du jour et beaucoup insisté sur les aspects « humains » du contrôle de gestion. Elle a bénéficié en cela des apports, longue tradition et nouvelles recherches, de la théorie des organisations. Elle a découvert à nouveau et rappelé les postulats du contrôle par les résultats ainsi que ses présupposés au niveau comportemental et humain. Cet enjeu essentiel du contrôle de gestion a ainsi été souligné et un nombre croissant de praticiens du contrôle ou de responsables d'entreprise sont conscients de l'importance de ce volet. Un grand nombre d'entre eux continuent cependant à avoir du mal à l'inscrire dans leur pratique. Cela justifie la tentative d'approche pratique, opérationnelle d'un tel sujet dans ce chapitre. Bien sûr, ce sera l'occasion de rappeler les principales théories du comportement humain développées et appliquées en contrôle de gestion. Mais plutôt que de s'inscrire dans un souci d'exhaustivité ou de développement détaillé des aspects théoriques, ce chapitre tentera de répondre à quelques questions concrètes. Par exemple, dans quelle mesure et à quelle(s) condition(s) le système de contrôle favorise-t-il réellement la motivation ? Quels sont les « pièges » et les risques de dysfonctionnement des systèmes et processus :

– de négociation et fixation des objectifs ;
– de contrôle (au sens de suivi et monitoring) budgétaire ?

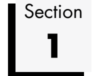
Ou encore, comment analyser des situations où, visiblement, le système de contrôle budgétaire ne fonctionne pas aussi bien qu'on pourrait le penser au vu des outils et systèmes formels mis en place ?

1. Ce chapitre, rédigé par H. Löning, repose à la fois sur sa pratique pédagogique partagée avec d'autres professeurs (V. Malleret, M. Fiol…) et sur des éléments de réflexion menés dans sa thèse de doctorat (1994).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Face à de telles questions, il nous semble que trois types de problèmes au moins peuvent advenir dans les entreprises, qui « contrarient » le processus de contrôle de gestion. La première catégorie concerne des « erreurs de mise en œuvre » du processus ; de nombreuses confusions peuvent en effet en pratique aboutir à décrédibiliser le système, lorsque par exemple les centres de responsabilité ne sont pas en amont clairement définis, lorsque le calendrier budgétaire ne laisse pas assez de place à des « navettes » budgétaires et à la négociation des objectifs, ou encore lorsque fixation des objectifs, réunions de suivi et de contrôle budgétaire et évaluation individuelle des performances sont confondues. Un deuxième type de difficultés a trait à la conception de l'homme au travail qui prévaut dans l'entreprise. Le contrôle de gestion par les résultats repose en théorie sur un modèle de comportement humain qui n'est concrètement pas toujours à l'œuvre, en pratique. Un certain nombre « d'erreurs » peuvent ainsi être liées à l'absence de cohérence entre le système, les outils mis en place et l'approche humaine dont fait preuve la hiérarchie. Enfin, une troisième catégorie de problèmes relève plus fondamentalement de la pertinence même du modèle de comportement humain présupposé par le contrôle de gestion par les résultats. Rien ne nous prouve en effet que ce dernier, ainsi que la direction participative par objectifs (DPPO) et la théorie des motivations individuelles sur lesquelles il repose, ne constituent la « panacée » ni ne soient toujours suffisants ou adaptés aux situations organisationnelles, culturelles, professionnelles dans lesquelles se trouve une entreprise ou une organisation. De tels problèmes vont donc de simples difficultés ou maladresses de mise en œuvre à des questions plus fondamentales sur les modes de contrôle réellement adaptés à une organisation. Ce chapitre sera articulé autour des trois niveaux de problèmes qui viennent d'être identifiés.

Section 1 ■ Les difficultés de mise en œuvre
Section 2 ■ Le contrôle de gestion par les résultats
Section 3 ■ Vers d'autres modes de contrôles



LES DIFFICULTÉS DE MISE EN ŒUVRE

Elles sont nombreuses et peuvent rapidement aboutir à une perte de confiance des responsables opérationnels, qui décrédibilise le système de contrôle selon un cercle vicieux : la perte de confiance entraîne le dénigrement à l'égard du système, le dénigrement aboutit à un jeu ritualisé où les opérationnels ne font plus d'efforts pour s'impliquer ni donner à nouveau un sens au processus de contrôle.

Un premier piège concerne l'absence pure et simple ou le manque de cohérence entre le processus de contrôle et *la définition de la nature des centres de responsabilité* impliqués et évalués. Rien de pire en effet, pour un responsable qui se vit « autonome », responsable de ses seuls résultats (par exemple commerciaux ou de profit) et donc comme « patron d'un centre de profit », que d'être évalué sur les coûts qu'il a causés ou de devoir répondre à des demandes d'explication, suite à la mise en lumière de ceux-ci par le système d'information et de contrôle. Il existe alors un décalage important entre la représentation que se font les responsables de ce sur quoi ils devraient être jugés et ce qu'ils vivent en matière de système de contrôle de gestion. Cela les amène à déconsidérer rapidement ce dernier et suscite par contre en général beaucoup « d'agacement » de la part de la hiérarchie, qui a l'impression qu'on ne prend pas au sérieux ses efforts et demandes de structuration formelle du processus de contrôle.

Une deuxième difficulté majeure tient au *calendrier budgétaire et au temps laissé pratiquement au processus de négociation et fixation des objectifs*. Débuté trop précocement, le processus budgétaire donne lieu à trop d'incertitudes concernant la fixation des objectifs et aboutit souvent à de multiples corrections au fur et à mesure qu'on s'approche de la fin de l'année ; il tend aussi alors à être très « dilué » dans le temps, à « traîner en longueur » et à provoquer la lassitude de tous. Si par contre la négociation concernant la fixation des objectifs commence trop tardivement (en octobre par exemple), aucune place n'est réellement laissée dans le calendrier pour une négociation qui en soit vraiment une ni pour des « navettes budgétaires », garantes de la qualité de l'accord qui s'établit. C'est pourquoi le calendrier du processus budgétaire doit faire l'objet d'une attention toute particulière et, le cas échéant, d'un diagnostic porteur de recommandations d'amélioration. Celui-ci intègre bien sûr la taille de l'organisation (nombre de niveaux hiérarchiques), ses contraintes d'activité et surtout le rythme auquel se déroule le calendrier. Il n'existe pas de « règle » en la matière. Cependant, un calendrier « harmonieux » démarre en général vers la fin du mois de juin pour donner lieu à une fixation des objectifs définitive vers octobre et un budget détaillé établi début décembre. Il évite à tout prix les corrections tardives, arbitraires, frustrantes pour les opérationnels, qui « tombent comme un couperet » après un premier effort de dialogue qui n'a pas le temps d'être mené jusqu'au bout.

Une troisième erreur assez courante *lors du processus de contrôle budgétaire est « le mélange des genres » : lorsque le rythme et le contenu des réunions ne sont pas clairement définis*, on peut aboutir à de rares « grand-messes » qui cherchent à servir trop de fins à la fois, dans un lieu très solennel, peu propice à certains échanges nécessaires. Il est par exemple malsain d'assimiler la fixation d'objectifs pour l'année à venir avec la discussion sur le suivi des résultats ou l'évaluation et les décisions de promotion des responsables. La négociation des objectifs est avant tout un processus individuel, qui se traite entre un responsable et sa hiérarchie. Il ne doit pas subir les effets des « pressions » de la comparaison avec les résultats (passés) ni avec les objectifs (à venir) des autres responsables. Le suivi des résultats doit, quant à lui, être effectué de façon régulière, par exemple mensuelle, par un petit groupe de responsables qui tentent ensemble de comprendre les causes des

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

déviations et décident ensemble d'un « qui fait quoi » en matière d'actions correctives à conduire. Ces actions doivent être immédiates (il ne s'agit pas d'attendre le budget de l'année suivante), et les réunions de contrôle budgétaire ne doivent avoir qu'une relation très indirecte avec la fixation d'objectifs comme avec l'évaluation des responsables du point de vue des ressources humaines : les résultats actuels ne sont qu'un élément très partiel dans la négociation des objectifs de demain, de même qu'ils ne constituent qu'une partie des données concernant la promotion ou l'évolution de carrière des responsables. Ce dernier processus est d'ailleurs lui aussi hautement individuel, et fait l'objet d'entretiens ou discussions entre l'intéressé, son supérieur hiérarchique, le directeur des ressources humaines et d'éventuels autres responsables opérationnels concernés. Il faut absolument éviter la confusion entre ces différents niveaux et pour cela dissocier les réunions, chacune gardant sa finalité.

D'autres pièges existent dans la mise en œuvre du processus de contrôle et en *particulier lors de sa « première » étape, à savoir la fixation d'objectifs*. L'un assez courant et déjà dénoncé, consiste à *confondre objectifs et prévisions* : cela risque de conduire à des objectifs soit peu ambitieux, soit irréalistes, et en tout cas peu négociés. Un autre concerne la *confusion fréquente entre coordination des objectifs des différents responsables et égalitarisme*. Sous prétexte « d'harmonisation des objectifs » et de répartition équitable de l'effort, il peut être tentant de fixer les « mêmes » objectifs à tous les responsables, (par exemple, des objectifs de taux de croissance ou de réduction des coûts en pourcentage identiques dans différentes régions ou pour différents produits). Or cela est une aberration. Les objectifs sont par essence individuels, propres à un contexte économique ou concurrentiel, et liés à une stratégie d'entreprise ; ils n'ont aucune raison d'être les mêmes pour toutes les activités de celle-ci. La « coordination ou l'harmonisation » des objectifs signifie seulement que, globalement, une fois consolidés, les différents sous-objectifs des responsables doivent permettre d'atteindre le niveau de résultat ainsi que les autres objectifs, définis par la direction générale comme souhaitables pour l'ensemble de la société. Cela n'exclut pas que l'effort ou l'investissement, ou encore la réduction des coûts portent essentiellement sur certains secteurs plus que d'autres.

Toujours concernant le processus de négociation et fixation des objectifs, et parfois lié au problème de calendrier ci-dessus mentionné, une autre erreur peut avoir des conséquences négatives graves pour la légitimité du système de contrôle aux yeux des opérationnels : il faut à tout prix *éviter les processus « faussement participatifs » ou « faussement ascendants »*. Cela signifie qu'un discours participatif contrarié par une fixation d'objectifs « brutale » en bout de course, ou un processus faisant « remonter » les objectifs du terrain vers la direction générale[1], sans que celle-ci n'ait auparavant énoncé ses priorités, puis reléguant ceux-ci dans un second temps du fait de leur non-concordance avec les axes stratégiques, se révèlent plus frustrants pour les responsables opérationnels que des processus qui admettent leur caractère plus dirigiste dès le début. Mieux vaut énoncer les règles,

1. *Bottom-up*.

les priorités, les contraintes avant d'entamer la négociation des objectifs que de laisser croire que tout est possible, puis de détruire les projets des uns ou des autres. Faute de quoi, le « jeu » sera faussé l'année suivante : les opérationnels adopteront rapidement soit une attitude d'autocensure (dans le meilleur des cas), soit un comportement « blasé », avec une absence de réelle réflexion sur les plans d'action à mettre en œuvre et les ressources nécessaires pour cela, puisque de toute façon, c'est la hiérarchie qui en décidera en dernier ressort. Enfin, l'irréalisme des dirigeants en matière de fixation d'objectifs peut aussi être dangereux, car les responsables peuvent être tentés de « faire plaisir » à leur hiérarchie et « accepter », à moitié seulement, des objectifs qu'ils savent impossibles à atteindre.

Les « erreurs » de mise en œuvre du processus budgétaire trouvent également en général leur « pendant » *au niveau du suivi et du contrôle budgétaire*. Un piège majeur, et dont le diagnostic est aisé, consiste *en un suivi très, trop détaillé et ne portant pas sur les points essentiels* ou ayant tendance à les diluer dans la masse de chiffres suivis et analysés. Un tel état de fait est dangereux à double titre aux yeux des responsables : d'une part le caractère « détaillé » est vécu comme un contrôle « tatillon », pointilleux et inquisiteur, en tous cas dans le contexte culturel français, d'autre part l'absence de pertinence et de mise en valeur des aspects primordiaux en fait un instrument qui n'a aucune utilité du point de vue de l'aide au pilotage. Le système de contrôle risque, là encore, d'être rapidement déconsidéré. L'absence de gestion par exception est également souvent symptomatique de ce type de difficulté. C'est le cas par exemple d'un suivi budgétaire qui serait uniquement focalisé sur les coûts, de façon détaillée et exhaustive, alors que les objectifs du responsable seraient aussi ou surtout orientés vers le niveau d'activité ou la qualité.

Enfin, un dernier point est susceptible « d'empêcher » le processus de contrôle d'être opérant dans la pratique : ce sont les cas de figure (longtemps nombreux dans le secteur public par exemple) où *aucun système de sanction/récompense ne peut véritablement accompagner le processus budgétaire*. Il manque alors un ressort premier de la motivation, à savoir la perspective que des objectifs négociés, ambitieux et réalisés se traduisent par une « marge de manœuvre professionnelle » plus importante (en pouvoir, en autonomie, en moyens délégués si ce n'est en espèces sonnantes et trébuchantes sur un bulletin de salaire).

Section 2 LE CONTRÔLE DE GESTION PAR LES RÉSULTATS

Les différents problèmes de « mise en œuvre » évoqués dans les paragraphes précédents se rapportent parfois à une question qui touche davantage « le fond » des aspects comportementaux et des relations humaines dans l'entreprise : quelle est la conception de l'homme (ou de la femme) dans sa relation au travail, qui prévaut dans l'organisation ? Comme nous l'avons dit en introduction de ce chapitre, de nombreuses difficultés peuvent être liées à une absence de cohérence entre les systèmes de contrôle mis en place, en particulier un système de contrôle de gestion par les résultats, et l'approche humaine dont font preuve les responsables hiérar-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

chiques dans l'entreprise. Le modèle de comportement théorique sur lequel repose le contrôle de gestion par les résultats n'est pas toujours à l'œuvre en pratique : tantôt des comportements peu délégateurs de la part de la hiérarchie, tantôt des comportements peu responsables et/ou peu autonomes de la part des managers opérationnels « sapent » le système. Parfois même les deux types de comportement sont réunis dans un cercle vicieux qui empêche totalement le contrôle par les résultats de fonctionner.

D. MacGregor (1960) a proposé un modèle théorique de deux types de comportement humain : la théorie X et la théorie Y. *C'est sur le modèle de la théorie Y que s'est bâti le contrôle de gestion par les résultats. Celui-ci suppose donc qu'une telle théorie soit concrètement à l'œuvre dans les organisations*. Il s'appuie sur un modèle Y de comportement humain, allant de pair avec une direction participative par objectifs (DPPO), qui elle-même repose sur les théories de la motivation individuelle développées par F. Herzberg (1991) et A.M. Maslow (1954). Lorsqu'au contraire la DPPO et le contrôle de gestion par les résultats sont menés dans un climat mécaniste (celui de la théorie X) et sans animation, ils peuvent avoir des effets pervers importants. Ce sont les éléments essentiels de ces différentes théories, ainsi que les conséquences négatives de l'absence de comportements adaptés que nous décrivons dans cette partie.

Dès 1960, D. MacGregor a opposé la théorie X et la théorie Y du comportement et de la relation humaine au travail. La théorie X postule que l'homme éprouve une aversion innée pour le travail et fait tout pour l'éviter : en conséquence, le rôle de la hiérarchie est avant tout de contraindre, contrôler, diriger et même parfois menacer pour faire travailler. C'est une vision pessimiste qui pense également que l'homme ordinaire préfère être dirigé, guidé, sécurisé, qu'il souhaite éviter toute responsabilité et attend qu'on lui définisse précisément ce qu'il a à faire. Au contraire, la théorie Y, sur laquelle sont bâtis le contrôle de gestion par les résultats et la DPPO, nourrit une vision « idéale », autonome et responsable de l'homme au travail : pour peu qu'on lui en donne l'occasion, l'être humain est capable d'initiative, il est digne de confiance et peut, seulement librement, se motiver et se réaliser à travers l'atteinte des objectifs qu'il s'est fixés, après entente avec sa hiérarchie. Le travail est alors vu comme source de satisfaction. L'homme ordinaire peut se diriger lui-même, dès lors qu'il accepte les objectifs de son travail ; il peut même rechercher les responsabilités ; il est source d'apport créatif dans l'organisation si le management est participatif. Sur ce point, la théorie Y de MacGregor est concordante avec la théorie de V.H. Vroom (1967), selon laquelle la motivation est facteur de performance, ainsi qu'avec les besoins « d'ordre supérieur » définis par A.H. Maslow, en particulier l'estime de soi (*self-esteem*) et l'autoréalisation (*achievement*).

Avec la direction participative par objectifs et la théorie Y, il s'agit de « sortir » du cercle mécaniste et bureaucratique du contrôle par les règlements et les procédures pour « contrôler avec les hommes et non contre eux ». Cela ne signifie pas l'absence totale de règles mais plutôt la nécessité, en complément, d'une participation et d'une négociation réelles, impliquantes pour les individus. Parmi les « besoins » décrits par A.H. Maslow, il s'agit non pas d'agir sur les besoins physio-

logiques ni de sécurité, conditions nécessaires non suffisantes (puisqu'elles ne peuvent entraîner que mécontentement et insatisfaction en cas de défaut), mais d'*activer les besoins de liens sociaux, les besoins d'estime de soi et d'accomplissement ou épanouissement, capables eux de jouer positivement sur la motivation des individus lorsqu'on les amène à s'engager sur des objectifs*.

Cependant, c'est à cet endroit que le contrôle de gestion par les résultats risque de s'entrechoquer avec la conception des rapports humains prévalant réellement dans l'organisation. Alors que la théorie Y est supposée implicite dans les relations organisationnelles et en particulier hiérarchiques pour un « bon fonctionnement » du système délégataire, celle-ci n'est en fait pas respectée, pour de multiples raisons, dans de nombreuses entreprises.

Une première raison est d'ordre socio-organisationnel : le contrôle de gestion par les résultats a souvent été inséré dans des organisations de nature précédemment bureaucratique, où prévalaient depuis des années des comportements de type X. Le comportemental, certains parleraient de la « culture » d'entreprise, évoluant plus lentement que les outils, systèmes et procédures mis en place, on se trouve dans une situation où les centres de responsabilité, la fixation d'objectifs et le contrôle budgétaire existent, alors que les comportements autoritaires, peu délégateurs, d'un côté, et peu responsables, évitant le travail de l'autre côté, sont encore ancrés. C'est là un risque que D. MacGregor avait déjà lui-même dénoncé.

Une deuxième raison, éventuellement liée à la première, est d'ordre individuel : qui dit « théorie Y » suppose que chaque responsable ait, dans l'organisation, intégré les préceptes de cette théorie et développe un comportement en conséquence à l'égard de ses subordonnés. Il ne s'agit pas, en effet, d'une « vision du monde » que doit avoir le contrôleur de gestion ou le directeur général, mais d'une approche qui doit être partagée par l'ensemble des responsables, puisque chacun est amené dans le quotidien à participer et à faire vivre le processus de délégation, de fixation d'objectifs, etc. *Pourquoi la théorie Y et une attitude de confiance seraient-elles innées chez tous les responsables ?* Chacun parvient plus ou moins bien, sait plus ou moins, a plus ou moins envie de déléguer, de responsabiliser, de faire confiance… en fonction de sa psychologie, de son intuition, son expérience, son goût du risque, mais aussi de sa culture. De ce point de vue, on peut souligner que *le contrôle de gestion par les résultats comme les théories du comportement qui le sous-tendent* (DPPO, théorie Y, théorie de la motivation individuelle…) *sont profondément d'origine nord-américaine*. La culture nord-américaine, reposant sur la notion de « contrat social » inspirée des idées de J.J. Rousseau[1], encourage une telle vision de la vie en société, de la vie « organisée ». Le rapport d'égalité présupposé par la théorie Y est en effet semblable à la notion « d'échanges entre égaux » sous-tendant le « contrat » dans la société nord-américaine. De même, le besoin et la volonté de fixer des objectifs clairs et précis relèvent d'une conception

1. Cet aspect est longuement développé par P. d'Iribarne (1989) : selon cet auteur, la fixation d'objectifs et le contrôle budgétaire sont perçus aux États-Unis comme un engagement contractuel, une relation client-fournisseur, d'égal à égal entre supérieur et subordonné.

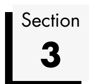
© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

de la relation hiérarchique comme relation client-fournisseur. Les objectifs sont alors les « spécifications-produit » attendues par le client. Mais la relation hiérarchique n'est pas toujours vécue ainsi par tous.

Lorsque la DPPO et le contrôle de gestion par les résultats se déroulent non plus dans le climat humain qui vient d'être décrit, mais dans un contexte, dans une relation mécaniste, impersonnelle et sans animation, le risque est grand de voir ceux-ci se muer en une « direction par objectifs bureaucratique », présentant un double effet pervers.

D'une part, *le système de contrôle ne motive plus les responsables* qui, au contraire, risquent de développer une coalition hostile : en effet un sentiment de frustration important peut naître d'une fausse participation, d'une négociation qui n'est qu'apparente.

D'autre part, *un jeu dysfonctionnel est susceptible de se mettre en place où les responsables opérationnels réagissent en profitant de leur meilleure connaissance du terrain et de la maîtrise qu'ils ont de celui-ci*. Ils se constituent ainsi des petits « matelas » de protection (*slack* organisationnel) car, connaissant toujours mieux les contraintes opérationnelles que leur hiérarchie, ils auront toujours des arguments et justifications à apporter. La fixation des objectifs et leur suivi s'en trouvent bien sûr totalement biaisés, dans un « petit jeu de réponse du berger à la bergère » où l'un cherche à tout maîtriser, tout vérifier, tout contrôler et au besoin à « épingler », et où l'autre esquive les reproches, bluffe l'adversaire et trouve toujours de bonnes raisons à toute situation. L'analyse stratégique du jeu des acteurs autour des phénomènes de pouvoir, élaborée en théorie par M. Crozier (1977), offre une perspective intéressante pour mieux comprendre ces phénomènes. M. Crozier souligne que les acteurs, loin d'être totalement rationnels, essaient en permanence d'accroître leur pouvoir personnel dans l'organisation et tentent de profiter de la maîtrise exclusive qu'ils peuvent avoir de « zones d'incertitude » pour les autres acteurs de l'organisation. Leur pouvoir, en tant que capacité à obtenir ce qu'ils souhaitent des autres, ne doit pas être confondu avec l'autorité, qui est elle le plus souvent d'origine hiérarchique : la source du pouvoir se trouve dans les degrés de liberté de l'individu, détenteur soit d'une compétence spécifique (expertise), soit de la maîtrise de relations vitales avec l'environnement (rôle commercial des associés dans l'ingénierie-conseil par exemple), soit de la détention d'information ou d'une meilleure connaissance des règles organisationnelles (fonction financière et contrôle de gestion par exemple). Lorsque l'autorité leur apparaît illégitime, les acteurs peuvent « transgresser » les règles du jeu en créant des « zones d'incertitude » à l'égard des détenteurs de l'autorité, sur les aspects qu'eux-mêmes maîtrisent. Loin d'une vision idéaliste de la motivation individuelle, une telle analyse place les phénomènes de pouvoir et le conflit au cœur de l'organisation ; elle rend cependant bien compte de situations dysfonctionnelles du contrôle de gestion par les résultats et/ou de la direction par objectifs. Lorsque le décalage devient important entre le système de contrôle mis en place, qui veut susciter l'autonomie et la délégation, et le comportement réel dans la pratique des responsables, le contrôle de gestion par les résultats tourne à vide, dénué de tout sens parce que ses présupposés fondamentaux sur le plan humain sont bafoués.



VERS D'AUTRES MODES DE CONTRÔLE

Au-delà du constat que les présupposés comportementaux du contrôle de gestion par les résultats ne sont pas toujours respectés en pratique, il s'agit de s'interroger dans cette troisième partie sur le pourquoi de cet état de fait.

Peut-être la direction participative par objectifs, le contrôle de gestion par les résultats et les théories de la motivation individuelle qui les sous-tendent ne sont-ils pas toujours suffisants ni adaptés. Les théories de la motivation individuelle s'appliqueraient mal à certains contextes (nationaux, organisationnels ou professionnels) ; la fixation d'objectifs et le contrôle par les résultats y seraient en conséquence inopérants. On aurait à faire face à un problème d'inadaptation des modes de contrôle. Dans d'autres cas, le contrôle par les résultats serait nécessaire et opérant mais, trop centré sur le court terme et sur la motivation individuelle, il n'aurait un apport à l'organisation qu'à condition d'être complété (et contrebalancé dans ses effets caricaturaux) par d'autres mécanismes de contrôle plus sociaux, plus collectifs. Ce sont les deux volets qu'examine cette dernière partie du chapitre.

➤ *Et si le contrôle par les résultats ne suffisait pas ?*

De nombreux exemples d'entreprises, de nombreuses recherches et de nombreux auteurs tendent à montrer que le contrôle de gestion par les résultats, instrumentalisé à travers des systèmes et des outils, accompagné d'une attitude délégataire de la part des dirigeants, ne suffit en général pas à assurer la performance et la pérennité sur le long terme d'une entreprise. En l'absence totale de culture d'entreprise, d'adhésion à des valeurs communes, le lien « mécanique » créé par la structure en centres de responsabilité a tendance à se dissoudre et à être insuffisant : il doit être relayé par un lien « organique » (on reprend là la terminologie de T. Burns et G. Stalker, 1961), dans la mesure où une entreprise n'est pas seulement constituée de motivations individuelles juxtaposées mais doit aussi présenter une dimension collective. Un des principaux reproches adressés, en particulier par la littérature et la pratique des années 1980[1], au contrôle de gestion par les résultats et à la direction par objectifs concerne les risques de réactions individualistes et à court terme qu'ils suscitent chez les responsables. L'objectif et la motivation étant exclusivement centrés sur l'atteinte d'un niveau de résultat individuel défini et daté, les efforts sont concentrés sur la réussite individuelle à court terme. La dimension collective fait particulièrement défaut dans un contexte d'entreprise, organisationnel et environnemental, où la réussite est de plus en plus celle d'une « équipe » et les responsabilités de plus en plus partagées. Il n'est pas étonnant que les années 1980, tournées vers des facteurs clés de succès comme la qualité ou les délais, aient fait surgir le défaut de dimension collective dans des entreprises trop cloisonnées et

1. W. Ouchi a par exemple mis en évidence plusieurs modes de contrôle, dont les modes sociaux prévalant dans sa « théorie Z » ; de même A. Hopwood, G. Hofstede, M. Fiol, etc.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

trop obnubilées par les systèmes de contrôle formels et individuels. Les entreprises les plus performantes de cette décennie ont souvent été celles qui, à côté de systèmes formels de contrôle de gestion, rigoureux et orientés vers l'atteinte de résultats économiques de court terme, ont su développer de fortes valeurs (de qualité, d'écoute du client, etc.) et une culture d'entreprise communes, « ciment » essentiel sur les moyen et long termes.

➤ *Et si le contrôle de gestion et la DPPO n'étaient pas adaptés à tous les contextes ?*

Dans le même temps où certains insistaient sur la complémentarité entre les systèmes formels de contrôle de gestion par les résultats et le développement de mécanismes de contrôle plus sociaux, plus collectifs (par exemple une culture partagée), d'autres mettaient en avant le caractère contingent des modes de contrôle. En d'autres termes, on peut refuser le *one best way* en matière de systèmes de contrôle et penser « qu'à d'autres cultures, d'autres modes de contrôle ». C'est l'étude d'entreprises ou d'organisations « atypiques » mais néanmoins performantes qui a souligné l'inadaptation totale, dans certains cas, du contrôle par la fixation d'objectifs individuels et le suivi des résultats et a introduit la relativité en matière de modes de contrôle. Trois types de réflexion au moins ont nourri ces arguments dans les vingt dernières années.

La réussite des entreprises japonaises, à la fin des années 1980, reposait sur des modes de contrôle qui avaient peu à voir avec le modèle nord-américain de la structure en centres de responsabilité et du contrôle par les résultats. Si elles étaient dotées d'un suivi financier rigoureux, les entreprises japonaises correspondaient avant tout au modèle de « théorie Z » décrit et préconisé par W. Ouchi : responsabilités collectives, carrières de long terme dans une même société, carrières plus « horizontales » et transfonctionnelles que spécialisées, mode de rémunération à l'ancienneté ou dépendant des résultats du groupe, mécanismes de contrôle sociaux par le « clan » auquel on appartient, etc.

Au-delà du « modèle » japonais, la relativité a été plus largement introduite par l'ouverture et l'intérêt désormais porté aux entreprises opérant dans différents contextes culturels nationaux. On s'est aperçu que le modèle de contrôle de gestion par les résultats nord-américain ne « fonctionnait » pas de la même façon dans tous les pays, que son efficacité en tant que mode de contrôle variait et, surtout, que même lorsque les systèmes formels de contrôle et d'information étaient très semblables, l'utilisation qui en était faite, la dimension informelle des systèmes étaient profondément différentes (G. Hofstede, P. d'Iribarne, H. Löning…). Par exemple, certaines cultures nationales privilégieront une dimension individuelle tandis que d'autres développeront spontanément des modèles plus collectifs ; mais ce sont aussi l'attitude face au risque et à l'incertitude, le caractère des relations hiérarchiques, la nature plus ou moins consensuelle de la prise de décision, les facteurs de motivation au travail… qui pourront différer. Il s'ensuit que la fixation d'objectifs n'est pas vécue de la même manière et que le « contrôle » n'aura pas non plus le même sens, ici ingérence indue, ailleurs intérêt manifesté…

On retrouve enfin cette même nécessité de relativiser l'efficacité du contrôle de gestion par les résultats lorsqu'on étudie *les modes de contrôle dans des contextes culturels « marginaux » ou du moins « extrêmes »* : c'est le cas des situations où *de fortes cultures organisationnelles ou professionnelles* rendent la direction participative par objectifs totalement inadaptée. On peut penser aussi bien à de fortes cultures techniques (médecins, milieu hospitalier, santé par exemple) qu'artistiques (voir les travaux d'E. Chiapello sur les modes de contrôle en milieu artistique) ou encore à des cultures d'experts (recherche et développement, communautés scientifiques, experts professionnels en audit ou conseil juridique et fiscal, etc.). Pour des raisons à la fois liées à la nature de l'activité (chapitre 9) et à la culture, à la relation au travail des hommes et femmes investis dans ces milieux, le suivi des résultats se révèle souvent impossible, voire malvenu et démotivant pour « ceux qui font ». Le résultat d'un travail de création (artistique ou scientifique) est souvent difficilement mesurable ou, lorsqu'il l'est, c'est la relation entre l'effort fourni et le résultat qui n'est ni constant, ni prévisible. On constate par contre souvent dans ces milieux des modes de contrôle sociaux forts, où l'évaluation par le jugement des pairs ou du « marché » (patients, mécènes et amateurs ou acheteurs artistiques…) est primordiale.

Questions

1. *Quelle est la différence entre objectif et prévision ?*
2. *Pourquoi est-il plus difficile de faire fonctionner un système de contrôle de gestion en période de crise ou d'incertitude économique ?*
3. *Quelles sont les conditions (en citer au moins 3) pour qu'un budget soit utile dans une organisation ?*
4. *Quels sont les reproches (en citer au moins 3) que l'on peut formuler à l'égard du contrôle de gestion par les résultats ?*
5. *Le contrôle de gestion par les résultats repose-t-il en théorie sur une approche X ou une approche Y du comportement des responsables ? Pourquoi et en quoi ?*
6. *Quelles sont les principales différences entre la théorie X et la théorie Y du comportement et de la motivation des managers ?*
7. *Que penser des bases de comparaison des objectifs des responsables avec les autres responsables ? Avec les résultats de l'année passée ?*
8. *À quelles conditions un système de contrôle de gestion par les résultats favorise-t-il la motivation (en citer au moins 3) ?*
9. *Quels sont les risques de dysfonctionnement des processus :*
   – *de négociation et fixation des objectifs ?*
   – *de contrôle budgétaire (suivi budgétaire et analyse d'écarts) ?*
   Citez-en au moins deux de chaque.
10. *Quelle est la différence entre la DPO et la DPPO ?*
11. *Pourquoi la DPO ne permet-elle pas toujours de motiver les membres d'une organisation ?*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

L'essentiel

Ce chapitre appréhende les aspects humains et comportementaux du contrôle de gestion. Il tente d'apporter quelques réponses concrètes à des questions posées autour de situations dysfonctionnelles du contrôle de gestion par les résultats.

Trois catégories de difficultés ont été identifiées :

– *des pièges à éviter dans la mise en œuvre concrète du processus de contrôle*, tels qu'une absence de définition claire, au préalable, de la nature des centres de responsabilité, un calendrier budgétaire trop long ou au contraire trop tardif, une confusion dans le rythme et la nature des réunions de fixation des objectifs, suivi budgétaire et évaluation individuelle des performances. On trouve aussi dans cette catégorie des problèmes de confusion entre objectifs et prévisions, une tendance à assimiler la coordination des objectifs à des objectifs identiques pour tous, ou encore des processus « faussement participatifs » ou « faussement ascendants ». Au niveau du contrôle budgétaire, un contrôle trop détaillé et ne portant pas sur les points essentiels pose également problème, ainsi que l'absence d'un système de sanction/récompense en accompagnement ;

– *une absence de cohérence entre le modèle théorique, les présupposés fondamentaux du contrôle de gestion par les résultats au niveau humain et les relations humaines et comportements réellement à l'œuvre dans les entreprises*. Comme la direction participative par objectifs sur laquelle il s'appuie, le contrôle de gestion par les résultats implique une volonté et une capacité à déléguer en toute confiance de la hiérarchie et une motivation, un besoin de se réaliser à travers la responsabilisation et l'atteinte des objectifs de la part des opérationnels. Faute de quoi, un jeu dysfonctionnel risque de se mettre en place, selon un processus proche de celui décrit par M. Crozier dans son analyse stratégique du jeu des acteurs ;

– *enfin, l'insuffisance du seul contrôle de gestion par les résultats* (et de la DPPO) comme mode de contrôle, et/ou de son inadaptation à certains contextes culturels organisationnels, professionnels ou nationaux. D'une part, le contrôle de gestion par les résultats est un mode de contrôle très orienté vers la motivation individuelle et vers le court terme : les dérives ne peuvent donc être évitées que si ce mode de contrôle est complété et contrebalancé par d'autres modes de contrôle, plus sociaux et plus collectifs, dans l'entreprise. D'autre part, il apparaît que d'autres modes de contrôle sont souvent à l'œuvre ou mieux adaptés, lorsqu'on sort du contexte « classique » où le contrôle de gestion par les résultats a pris naissance, à savoir le contexte des grandes entreprises industrielles nord-américaines.

TROISIÈME PARTIE

LES « NOUVEAUX » ENJEUX DU CONTRÔLE

La troisième partie de cet ouvrage est consacrée aux « nouveaux » enjeux du contrôle de gestion. Qu'est-ce que cela signifie ? Qu'entend-on par « nouveaux » enjeux ? Pourquoi cette troisième partie traite-t-elle de sujets apparemment aussi hétéroclites que le contrôle des activités de service, la relation entre information et contrôle de gestion ou encore le management des risques ? Quel lien existe-t-il entre tous ces éléments et quelle est leur justification ?

Moins « classique » que les deux précédentes dans un ouvrage pédagogique, cette partie traite de sujets assez peu abordés en cours, mais qui ont pris une place importante dans la pratique du contrôle de gestion, dans le contexte actuel des entreprises. Ne pas présenter de telles thématiques reviendrait à priver la discipline d'une grande partie de sa pertinence pratique. Trois thèmes peuvent être plus spécifiquement évoqués, selon trois directions différentes ; ils seront traités dans les chapitres 9, 10 et 11 respectivement.

Une première thématique concerne la mutation des activités économiques : sans même parler des activités toujours plus nombreuses non lucratives ou « hors champ » de l'économie, il est important de voir qu'on ne contrôle plus que peu d'activités industrielles et par contre qu'on contrôle des activités immatérielles, de services, tertiaires au sens large, toujours en importance croissante. Ces activités de service se rencontrent aussi bien dans les entreprises industrielles (qualité, SAV, maintenance, activités, « administrations », etc.) que dans les entreprises de service

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

(banques, assurances, hôtellerie, restauration, tourisme, etc.) en développement dans l'économie. Elles font l'objet de problématiques spécifiques de contrôle, présentées au chapitre 9, et face auxquelles les outils classiques du contrôle de gestion sont souvent inopérants.

Un deuxième enjeu est évoqué concernant le contrôle de gestion : on *s'interroge devant la mutation rapide qu'ont connue les systèmes d'information* et de communication dans les dix dernières années, créant à la fois de nouvelles opportunités et de nouvelles contraintes pour le contrôle de gestion. Qui possédait un fax il y a vingt ans ? Qui disposait de téléphones portables, d'échange informatisé de données ou qui avait accès à Internet, il y a quinze ans ? À quoi ressemblait la bureautique d'une entreprise, en particulier traitement de texte et tableurs, il y a vingt ans seulement ? Qui pensait la généralisation des bases de données relationnelles et non hiérarchiques évidente à la même époque ? Si le contrôle de gestion a beaucoup à gagner des progrès technologiques en fiabilité, sécurité des données, comme en gain de temps, de productivité, et de délais d'obtention de l'information, il a aussi beaucoup à « subir », étant donné le caractère structurant pour l'organisation de nombreux outils et systèmes sortis sur le marché. Quels sont donc les enjeux de la relation entre information, décision et contrôle, tant pratiques que conceptuels ? Voilà une thématique pouvant faire l'objet d'une réflexion essentielle pour le contrôle de gestion. Au-delà de cette réflexion sur l'impact des NTI et des nouveaux systèmes d'information, c'est peut-être même *toute la relation entre information et décision qui doit être à nouveau pensée*. Si le contrôle de gestion est avant tout un processus informationnel, s'il se vit avant tout dans un rôle de pourvoyeur d'information, que reste-t-il de lui ? Les décisions « essentielles » pour l'entreprise sont-elles vraiment prises sur la base de l'information produite par le contrôle de gestion ? Voilà les questions qui méritent d'être soulevées.

Enfin, un troisième enjeu évoqué sera le double thème de la gestion du risque et de la responsabilité sociale de l'entreprise. Ce sont des enjeux de contrôle plus que de contrôle de gestion stricto sensu, car ils échappent en partie à la fonction contrôle de gestion en entreprise. Ils n'en demeurent pas moins essentiels en termes de contrôle.

9 LE CONTRÔLE DE GESTION DES SERVICES

Historiquement, le contrôle de gestion a été conçu puis mis en place dans et pour des entreprises industrielles. Son utilisation dans des activités de service génère deux types de réflexions.

D'une part, il faut s'interroger sur l'effort de transposition et d'adaptation requis : les outils et méthodes du contrôle de gestion s'adaptent-ils sans difficulté à des activités tertiaires ? Certains concepts ou outils doivent-ils être aménagés pour prendre en compte les spécificités de ces activités ? Faut-il avoir recours à des méthodes particulières pour contrôler les services ?

D'autre part, ce travail effectué pour adapter le contrôle de gestion à des situations spécifiques révèle les hypothèses sur lesquelles reposent le contrôle de gestion « traditionnel » et ses limites. Il permet donc d'enrichir la vision que l'on a de celui-ci et génère en retour une évolution des outils et méthodes de contrôle. On a ainsi pu observer que certains outils développés initialement pour des activités de service, comme par exemple le développement d'indicateurs non financiers, étaient repris dans des entreprises industrielles ou des systèmes de contrôle dédiés à l'ensemble de l'entreprise.

C'est pourquoi ce chapitre adopte une approche « différentielle » : au lieu d'offrir un panorama général du contrôle de gestion dans les services, il s'organise autour des principales caractéristiques des services qui peuvent poser problème pour la mise en œuvre de leur contrôle et propose des solutions qui tiennent compte de leurs particularités. Ce chapitre se présente donc comme un complément au reste du manuel, complément qui pourra éventuellement se révéler contradictoire car, comme nous venons de le dire, la transposition au secteur des services incite à une réflexion plus générale sur le contrôle de gestion lui-même.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Avant de traiter du contrôle de gestion dans les services, il faut préciser, même de façon rapide, la notion de service.

Traditionnellement, le terme de service renvoie au secteur tertiaire, constitué des entreprises de services et des services publics. Par ailleurs, toutes les organisations, même les organisations industrielles, possèdent des services internes, dont certains sont qualifiés de services fonctionnels. Enfin, il peut être nécessaire de préciser que nous appellerons « services administratifs », les services dont la première activité est le traitement d'information. Ces services administratifs peuvent être des entreprises de service (banques, assurance) ou des services internes (comptabilité, contrôle de gestion).

Les points développés dans ce chapitre peuvent concerner l'ensemble de ces **activités de service** (services internes, entreprises de service, services administratifs). Toutefois, les distinctions traditionnelles de l'économie ou de la théorie des organisations ne sont pas nécessairement les plus pertinentes pour repérer les activités dans lesquelles la mise en œuvre du contrôle de gestion peut se révéler problématique. C'est pourquoi nous allons étudier dans la section suivante les spécificités des services **du point de vue du contrôle de gestion.**

Section 1 ■ Les spécificités du contrôle des activités de service
Section 2 ■ Le contrôle des activités discrétionnaires
Section 3 ■ Le contrôle des entreprises de service



Section 1 LES SPÉCIFICITÉS DU CONTRÔLE DES ACTIVITÉS DE SERVICE

Lorsque l'on examine d'un peu plus près le champ des services, on constate que quatre éléments distincts constituent des obstacles au contrôle de gestion.

1 Finalisation de l'activité et définition du résultat

Le premier élément naît des difficultés que l'on peut avoir à définir la mission, les objectifs de l'activité et de façon corollaire, à définir, puis à mesurer le résultat. Ces difficultés sont elles-mêmes causées par deux facteurs : des ambiguïtés dans la finalisation de l'activité et la complexité de la notion de résultat.

– Le contrôle de gestion suppose que l'on puisse définir (et mesurer) des objectifs. Or deux types d'activités de service posent problème à cet égard : les activités de caractère politique et les services fonctionnels. Prenons deux exemples : « quel est l'objectif d'un maire ? Être réélu ». Va-t-on construire un système de contrôle de gestion dans la mairie à partir de cet objectif ? Le plus souvent, la réponse à cette question est négative. On imagine aisément la confusion qui peut naître ultérieurement de cette dualité entre objectifs affichés et objectifs réels. De la même façon, si l'on interroge les membres d'une entreprise sur les objectifs de la direction des ressources humaines, les réponses seront probablement différentes selon que l'on s'adresse à la direction générale, aux directions opérationnelles ou à la direction des ressources humaines elle-même.

Ainsi, il peut y avoir ambiguïté, absence de consensus ou même conflit dans la définition de la finalité et donc des objectifs de certaines activités de service.

– La nature des activités de service fait que la notion de résultat, voire même de production, est complexe. Qu'appelle-t-on résultat ? Où et quand doit-on le mesurer ? Ces questions n'ont pas de réponses toutes faites. Le résultat d'une DRH se mesure-t-il en nombre de journées de formation et en nombre de personnes recrutées ? ou en satisfaction des utilisateurs internes ? à court terme ou à long terme ? La performance d'un service achat dépend-elle des prix d'achat, du nombre de commandes traitées par acheteur ? ou aussi du respect des délais de livraison, de la qualité des marchandises ?

2 Coproduction du service

Dans une activité de service, il est fréquent que producteur et utilisateur s'associent pour produire ensemble le service ; c'est ce que l'on appelle la coproduction. L'enseignement en est un bon exemple, de même que les relations entre services opérationnels et services fonctionnels (par exemple un service informatique et un service utilisateur travaillant ensemble à une nouvelle application).

Or, la coproduction conduit nécessairement à une co-responsabilité et donc à des difficultés pour attribuer à chacun sa « part de responsabilité » dans le résultat. L'étudiant a-t-il échoué parce que l'enseignant était un mauvais pédagogue ou parce ce qu'il n'a pas assez travaillé ?

Ce manuel a montré que la notion de responsabilité du manager était centrale dans le processus de contrôle de gestion. On voit ici que, dans certaines activités de service, l'autonomie du manager et donc sa responsabilité sont remises en cause et doivent en conséquence être définies de façon différente.

3 Le caractère discrétionnaire des activités

Le contrôle de gestion est fondé sur le fait qu'un manager observant ses résultats et cherchant à atteindre des objectifs va agir sur un certain nombre de ressources

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

qu'il maîtrise pour « infléchir » le cours des événements. Que se passe-t-il si le manager ne sait pas quelle action choisir, ne sait pas quelles sont les conséquences d'une action, n'en connaît pas précisément le coût ? Nous qualifierons de discrétionnaires les activités pour lesquelles **le lien entre moyens et résultats** est peu ou mal connu. Elles sont fréquentes dans les activités de service : dans quelle mesure l'accroissement du nombre de chercheurs favorise-t-il le dépôt de brevets ? La dotation budgétaire d'un hôpital est-elle en rapport avec les services qu'il rend à la collectivité ?

La méconnaissance du lien entre moyens et résultats peut provenir d'une mauvaise définition du résultat (voir ci-dessus) mais aussi de la complexité, du caractère aléatoire et peu répétitif des processus de travail. Quelle qu'en soit la cause, cette méconnaissance pose un problème majeur au contrôleur de gestion. Comment allouer des ressources à des activités si l'on ne sait pas quel sera le résultat de cette affectation ? Plus précisément, il faut envisager deux types de risques :

– celui d'allouer trop de ressources à une activité qui ne le justifie pas (et ce faisant d'en pénaliser d'autres) ;
– celui de ne pas allouer assez de ressources à une activité qui peut se révéler stratégique dans le futur.

Ces trois premières sources de difficulté sont résumées dans la figure 1, qui fait apparaître, à l'intersection des trois domaines, une zone théoriquement « interdite » au contrôle de gestion, celles des activités mal finalisées, dans lesquelles le responsable ne maîtrise pas les résultats et ne sait pas quelle action engager pour atteindre ses objectifs.

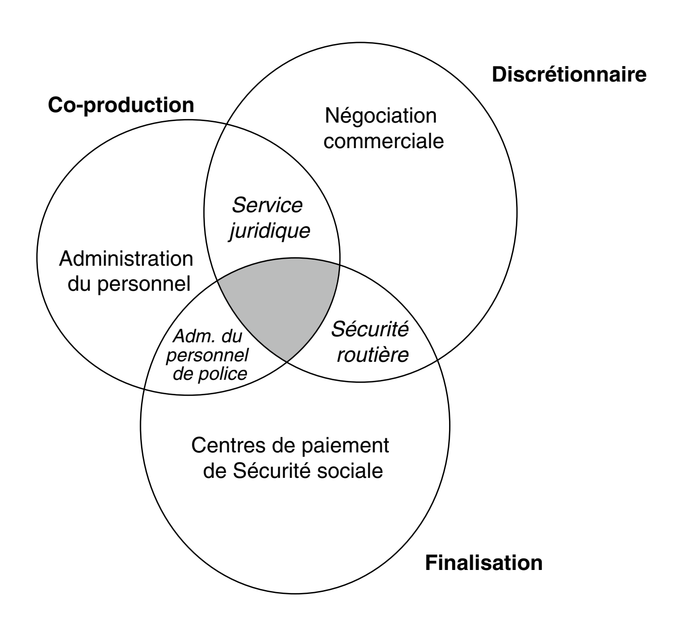


Figure 9.1 – *Trois sources de difficultés pour le contrôle de gestion des services*

4 Les services d'interface

Dans le domaine de la gestion des opérations, on définit les services comme des processus de production ayant un point de contact physique entre le client et le processus. À ce point de contact, appelé interface, la production et la consommation de service sont simultanées. Ce type de situation peut avoir deux conséquences sur le contrôle de gestion.

– Puisque le service doit être en contact avec le client, il est le plus souvent multi-sites (par exemple les chaînes de restauration), réparti sur l'ensemble du territoire que l'entreprise souhaite couvrir. On aura donc un problème spécifique de contrôle lié à l'existence d'un grand nombre de petits établissements dispersés géographiquement.

– Puisque le service est consommé au moment où il est produit, le contrôler *a posteriori* n'a pas d'incidence sur le service rendu à un client donné. Il faudra donc privilégier des modes de contrôle qui permettent une action anticipée sur la performance.

Section 2 LE CONTRÔLE DES ACTIVITÉS DISCRÉTIONNAIRES

Nous allons maintenant nous intéresser au cas particulier des activités discrétionnaires, qu'elles appartiennent à des services internes ou à des entreprises de service. Comme nous l'avons vu, les activités discrétionnaires posent au contrôleur des problèmes de description et de mesure des résultats, d'allocation des ressources. Il s'agit donc essentiellement d'adapter le dispositif de mesure et d'évaluation des performances. C'est ce que nous traiterons dans cette partie en présentant successivement un cadre général d'évaluation des activités discrétionnaires puis un panorama des méthodes d'évaluation disponibles.

1 Un cadre général d'évaluation

L'évaluation des performances d'une activité de service (incluant l'évaluation des ressources et des résultats) requiert l'existence de trois dispositifs distincts :

– un système de description de l'activité, doté d'un jeu d'indicateurs de mesure, qui conduit à un nouveau modèle d'évaluation des performances ;

– un système d'agrégation, permettant d'effectuer des synthèses (ratios, moyennes, etc.), à partir des mesures élémentaires du système de description ;

– un référentiel, c'est-à-dire un ensemble de valeurs de références, permettant de porter un jugement sur les résultats obtenus. Ce référentiel peut être constitué de missions, de système de valeurs, d'objectifs, de standards externes ou internes, etc.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

1.1 Un modèle d'évaluation des performances adapté aux services

La nature des informations qui doivent se trouver dans le système de description de l'activité est propre aux activités de service. Ces informations constituent quatre sous-groupes que nous allons décrire ci-dessous :

– Des informations concernant **les moyens (ou ressources) consommées par l'activité**. Le plus souvent, ces informations sont disponibles ; elles proviennent du système budgétaire ou de la comptabilité de gestion.

– Des informations concernant ce que nous appellerons les ***outputs* ou réalisations**. Il s'agit de la « production » du service, prise au sens matériel et immédiat du terme, mesurée « à la porte du service ». Le nombre de factures, le nombre de jours de formation, le nombre d'actes médicaux sont des mesures d'*output*.

– Des informations concernant ce que nous appellerons l'**impact**. Il s'agit ici de savoir dans quelle mesure le travail effectué par le service lui permet d'accomplir sa mission, de satisfaire ses clients, qu'ils soient internes ou externes. Par exemple, le nombre de rondes de police effectuées est une mesure de réalisation tandis que le taux de criminalité est une mesure d'impact. De même, le nombre de jours de formation à la qualité est une mesure de réalisation tandis que le taux de rebut des produits fabriqués est une mesure d'impact. Nous avons vu plus haut que la notion de résultat dans les services était complexe. On voit ici qu'il est nécessaire d'avoir recours à un dispositif à deux niveaux pour la cerner[1].

– Des informations concernant ce que nous appellerons les **intrants**, c'est-à-dire les éléments (clients, informations, demandes diverses) qui entrent dans le service mais qui sont distincts des ressources qui vont contribuer à la transformation de ces intrants. Par exemple, le nombre de demandes d'achats, le nombre de clients à un guichet, les demandes d'assistance informatique sont des mesures d'intrants. Les mesures d'intrants sont le plus souvent négligées dans les services. Leur connaissance (en termes quantitatifs et qualitatifs) est pourtant nécessaire pour connaître la performance d'un service. Un enseignant dont la classe obtient de mauvais résultats ne dit-il pas que celle-ci était constituée de mauvais élèves à la rentrée ? Et un responsable de projet informatique que son client interne avait mal défini ses besoins ? L'introduction des notions d'intrants et d'impact a modifié le modèle traditionnel de mesure de performance utilisé en contrôle de gestion. En effet, le modèle traditionnel transforme des coûts en produits ou en résultats. Pour traiter le cas des services, nous avons introduit deux catégories d'inputs, les ressources et les intrants et deux catégories d'outputs, les réalisations et les impacts. (Voir figure 9.2)

1. La décomposition en deux niveaux est indicative et on peut tout à fait envisager des dispositifs à 3 ou 4 niveaux de résultats internédiaires.

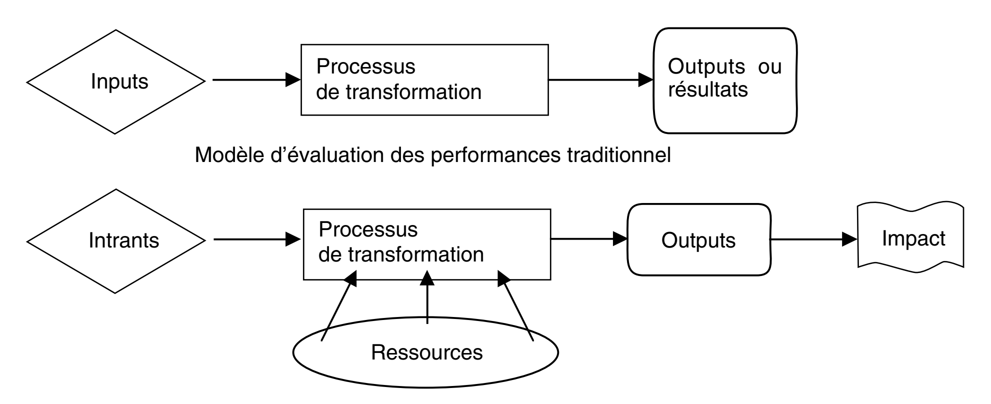


Figure 9.2 – *Les deux modèles d'évaluation des performances*

1.2 Le processus d'évaluation des performances

Les données élémentaires du système de description des activités de service doivent être ensuite agrégées et comparées à un référentiel pour constituer le processus d'évaluation. La figure 9.3 présente l'ensemble de ce dispositif d'évaluation des performances.

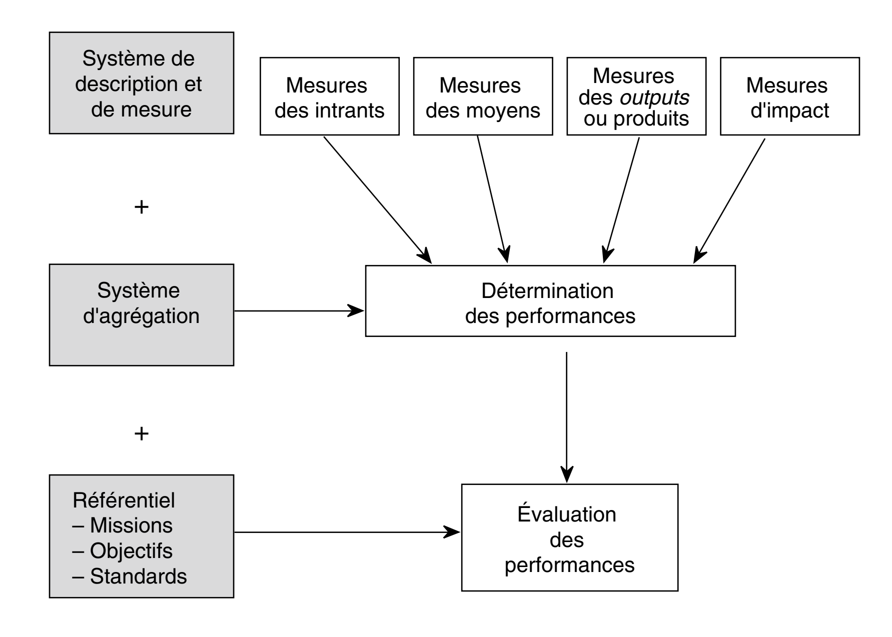


Figure 9.3 – *Le processus d'évaluation des performances des activités de service*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Ce schéma appelle deux remarques :

a. Les mesures d'impact sont difficiles à réaliser, coûteuses et souvent biaisées par des événements extérieurs. Il est donc tentant de les supprimer pour les remplacer par des mesures de réalisations, voire par des mesures de moyens. Plutôt que de chercher à évaluer l'impact d'une action de formation sur les compétences des personnels, on mesurera donc le nombre de journées de formation, ou même le budget de formation. Ce faisant, on risque de perdre de vue la mission finale du service. Il faut insister sur le fait que les trois types de mesure (moyens, réalisation, impact) présentent des qualités différentes et complémentaires. Le développement excessif de l'une au détriment de l'autre risque de conduire à des effets pervers dans l'évaluation des services.

b. Si l'évaluation des performances, dans son aspect formel, a lieu lorsque l'on compare les performances obtenues au référentiel, elle a en réalité commencé lors de la construction et de la définition du système de description et de mesure. Cette étape revêt donc une importance stratégique, encore accrue lorsqu'on se trouve dans une situation où la finalité du service ne fait pas l'objet d'un consensus clair. La confrontation portant sur les indicateurs de mesure de performance sert alors de substitut à une discussion sur les objectifs.

Des exemples d'indicateurs d'intrants, de moyens, d'outputs et d'impacts

	Mesures d'intrants	Mesures de ressources	Mesures de réalisations	Mesures d'impact
Un service de recrutement	Nombre de demandes en provenance des services utilisateurs par niveau de qualification, type de contrat, etc. Répartition des demandes sur l'année	Coût de l'activité recrutement : salaires, annonces, sous-traitance, etc. Temps passé par les managers opérationnels en recrutement	Nombre de personnes recrutées classées par niveau, type, durée de contrat	Satisfaction des clients internes concernant : – Les personnes recrutées – Le processus de recrutement – Le turnover des personnes récemment recrutées – La satisfaction, la promotion des personnes recrutées

	Mesures d'intrants	Mesures de ressources	Mesures de réalisations	Mesures d'impact
Une école de commerce	Nombre d'étudiants admis /nombre de candidats Note du dernier candidat admis	Budget de l'École Nombre d'heures d'enseignement Coût de l'équipement informatique % de professeurs permanents	Nombre de diplômés par année Nombre de publications	Délai moyen pour trouver un premier emploi Nombre d'anciens occupant un poste de direction ou membres d'un CD x années après diplôme Salaires moyens des diplômés
Un service Achats	Nombre de demandes en provenance des services utilisateurs Qualité des demandes : précision, en urgence ou non, planifiées ou non	Coût du service achats Nombre de visites chez des fournisseurs Temps passé en réunions /groupes de travail avec des utilisateurs	Nombre de commandes émises CA achats Nombre de fournisseurs gérés	Niveau de prix achats Satisfaction des clients internes Mesures des délais de livraison, de la qualité des produits achetés

2 Les méthodes d'évaluation des performances des services

Les méthodes d'évaluation des performances utilisées dans les organisations peuvent être regroupées en deux grandes familles ; la première famille comporte des méthodes qui s'efforcent d'établir un lien entre moyens et résultats. Elles ne conviennent qu'à des activités faiblement discrétionnaires. La seconde famille regroupe toute une série de méthodes qui se caractérisent par la personne ou le service effectuant l'évaluation.

Les méthodes d'évaluation de la première famille

– Les coûts standards : comparable à ce qui se fait dans l'industrie, cette méthode peut s'appliquer à des services répétitifs, peu innovants comme l'entretien général, la comptabilité.
– La comptabilité d'activités : elle permet une recherche des facteurs générateurs de coûts et de résultat dans le service, et peut donc faciliter la compréhension de la relation moyens-résultats.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

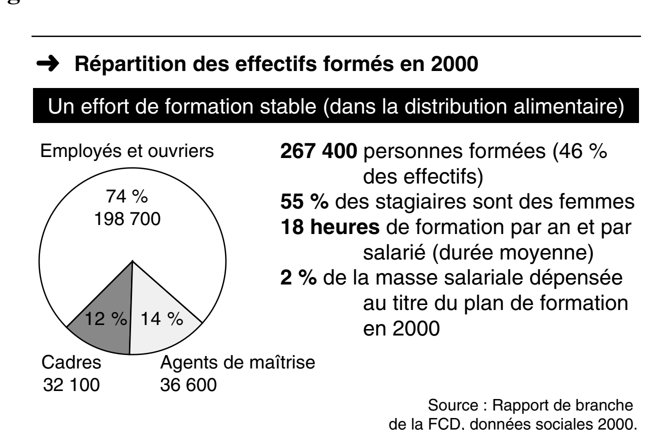
– Les ratios de performance : ce sont le plus souvent des ratios exprimant la productivité, qui donnent une appréciation globale, mais souvent grossière, de l'efficience du service. Parmi les plus fréquents, on peut citer le nombre de commandes par acheteur, le pourcentage de chiffre d'affaires dédié à la recherche, la part d'effectifs dans les fonctions administratives, le pourcentage de la masse salariale consacrée à la formation, etc. Plus rarement, on voit des ratios destinés à mesurer la qualité du service (par exemple temps d'attente, taux de disponibilité). Depuis une dizaine d'années, les techniques de comparaison et d'amélioration des performances par l'analyse de ratios ont été développées et partiellement rénovées sous l'appellation de *benchmarking*.
– Les méthodes coûts-avantages complexes (tel le BBZ) qui, par des analyses détaillées, service par service, permettent d'associer un montant de ressources à un volume d'activité et de réalisations du service.
– Les méthodes d'organisation qui consistent à effectuer une analyse approfondie d'un service pour déceler les dysfonctionnements et les améliorations possibles. Parmi ces méthodes, on peut citer, par exemple, l'analyse de la valeur administrative. Il faut souligner toutefois que l'on sort ici du contrôle de gestion en ce sens que les outils en question visent plus l'amélioration que l'évaluation des performances.

Exemple : L'appréciation des efforts consentis à la formation

Les tableaux et textes ci-dessous sont extraits d'un article consacré à la formation dans la grande distribution alimentaire. On notera l'enrichissement du critère légal (% de la masse salariale dédié à la formation) par d'autres éléments : population touchée, durée des stages…ainsi que les types de référentiels utilisés pour apprécier les chiffres calculés.

Au-delà des obligations légales

Aujourd'hui, « *la profession fait mieux que ce qu'exige la loi de 1971 sur la formation professionnelle continue* (ndlr : *a minima* 1,5 % de la masse salariale brute) », se félicite-t-on à la FCD. Avec un taux moyen qui avoisine les 2 % pour un investissement global (plans de formation, formations par alternance, capital-temps formation et Fongécif) d'environ 184,4 millions d'euros en 2000.



L'an dernier, Auchan a débloqué 26,6 M€ pour son budget annuel de formation : 2,6 % de la masse salariale ont ainsi profité à 90 % des effectifs. Chez Champion, l'enveloppe a frôlé 2,3 %. Géant a investi 1,9 % en actions de formation. « *Une assiette moins éle-*

vée qu'il y a trois ou quatre ans », tempère Bertrand Hanoteau, directeur des ressources humaines, lorsque le réseau accélérait son développement à l'étranger où le budget est monté jusqu'à 2,2 %.

Clés

La formation en GSA en 2000 : 184,46 M€ d'effort de formation.

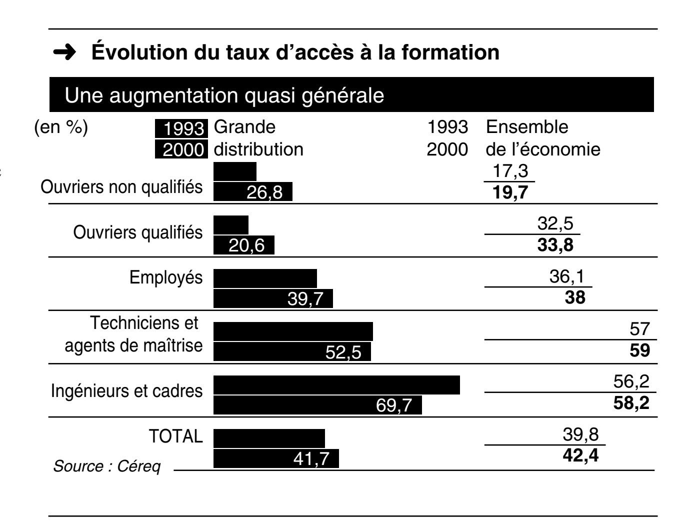
2 % de la masse salariale brute.

63 M€ versés au titre des plans de formation (en 2001, chiffre arrêté à fin juin 2001).

45,5 % des effectifs formés.

55 % de stagiaires femmes.

18 heures de stage par salarié et par an (moyenne).



Source : FCD, Rapport de branche 2000, octobre 2001.
Points de Vente, 2 septembre 2002.

Les méthodes d'évaluation de la deuxième famille

- L'évaluation par le marché : elle consiste à comparer un rapport coût-prestation interne au rapport coût-prestation proposé par d'autres entreprises sur le marché. Elle peut déboucher sur l'externalisation de certains services internes.
- L'évaluation par le supérieur hiérarchique, plus ou moins formalisée, mais comprenant le plus souvent au minimum un entretien annuel.
- L'évaluation par les pairs, c'est-à-dire par des personnes qui n'appartiennent pas nécessairement à l'entreprise mais qui possèdent le même type d'expertise que les services à évaluer. Cette méthode concerne avant tout les activités de recherche.
- L'autoévaluation : c'est celle qui est pratiquée par le service lui-même ; le risque associé à cette forme d'évaluation est la substitution d'objectifs locaux aux objectifs que l'organisation aurait souhaité assigner au service.
- L'évaluation par les clients internes : elle consiste à demander aux utilisateurs internes d'un service de porter un jugement sur la prestation dont ils bénéficient. Ce type d'évaluation s'inscrit dans la lignée des actions de qualité totale et conduit souvent à l'élaboration de contrats clients-fournisseurs internes.
- L'évaluation par des experts extérieurs est effectuée par des conseils, des cabinets d'audits, des organismes spécialisés qui possèdent une bonne connaissance des spécificités de l'activité de service considérée mais n'appartiennent pas à l'entreprise.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

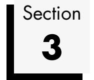
Quelques remarques

Au-delà du recensement de ces différentes méthodes, deux points doivent être soulignés :

1) On assiste actuellement à un développement, fort nécessaire, de méthodes destinées à mieux apprécier le résultat de l'activité de service et non pas seulement à réduire les coûts ou les effectifs. Les méthodes fondées sur l'établissement de ratios ou de standards de qualité, de délai, ainsi que le recours à des plans d'action, comparables à ceux présentés dans le chapitre 4 (méthode OVAR) permettent de contrôler les différents projets mis en œuvre au sein des services internes. Ceci est d'autant plus important que les services internes gèrent non seulement des activités récurrentes mais aussi et surtout des actions de conduite de changement (nouveaux systèmes d'information, de comptabilité, d'évaluation du personnel, programmes qualité totale).

2) L'ensemble des méthodes que nous avons présentées ne constitue pas une « panacée universelle » permettant de contrôler des activités discrétionnaires, qui, nous l'avons vu, ne possèdent pas les caractéristiques requises pour le fonctionnement normal d'un système de contrôle de gestion. Les entreprises sont donc amenées à mettre en œuvre des solutions qui leur permettent de contourner le problème de la mesure des résultats *a posteriori*. Parmi ces solutions, on peut citer les trois grandes orientations suivantes :

– Le contrôle des processus et procédures de travail, qui, jouant le rôle d'une assurance qualité, donne une présomption de résultat satisfaisant ; cette forme de contrôle est largement répandue dans les services informatiques et la recherche.
– Le contrôle par des structures adaptées, qui consiste à rechercher une organisation optimale des services internes, tant sur le plan géographique que hiérarchique pour tenter de concilier la proximité avec l'utilisateur, les économies d'échelle et la préservation d'une expertise.
– Le contrôle par la culture qui, lui, s'appuie sur les processus de recrutement, de renforcement des valeurs d'entreprise, afin de remplacer un contrôle *a posteriori* par un contrôle *a priori*, ou, si l'on préfère, un contrôle des résultats par un contrôle des comportements.



LE CONTRÔLE DES ENTREPRISES DE SERVICE

Dans cette partie, nous nous intéressons plus particulièrement aux entreprises dont le métier principal est le service. Dans un premier temps, nous présenterons un schéma général qui permet de visualiser certains des enjeux du contrôle dans une entreprise de service ; puis nous examinerons deux points spécifiques du contrôle dans les activités de service : le contrôle des entreprises multisites et le système d'information concernant la qualité de service.

1 Un schéma général

La figure 9.4 met en évidence les principaux éléments sur lesquels devrait porter le contrôle d'une activité de service. Le point de départ est le service offert au client, ou aux différents segments de clientèle, que l'on peut appeler aussi offre de service ①. Le client, s'il consomme effectivement le service offert, ne connaît que la perception qu'il a de ce service ②, perception qui peut dépendre d'un grand nombre de facteurs : la concurrence, l'image du service, l'humeur du client, etc.

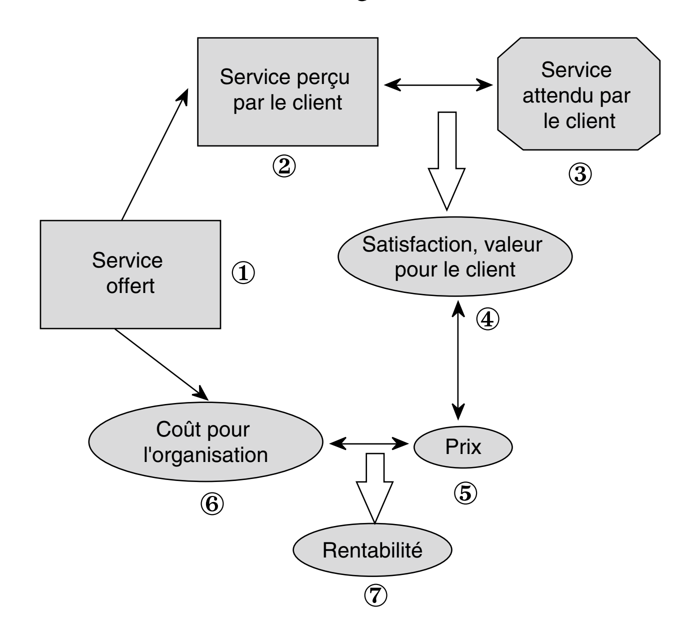


Figure 9.4 – *Schéma général de la performance d'une entreprise de service*

La théorie du marketing des services[1] nous apprend que la satisfaction du client ③ dépend de l'écart entre la perception qu'il a du service consommé et les attentes qu'il avait de ce service③. Enfin, la satisfaction éprouvée par le client, la valeur qu'il accorde au service font qu'il est prêt à payer un certain prix ⑤ pour l'obtenir.

Si l'on examine maintenant la partie inférieure de ce schéma, on voit qu'il y a un lien entre le service offert et le coût pour l'organisation ⑥. C'est dans l'amélioration du rapport entre coût et service offert que l'on peut situer toutes les actions destinées à accroître la productivité (gestion des opérations de service).

Enfin, la confrontation entre le coût et le prix nous permet de déboucher sur la rentabilité ⑦ de l'entreprise de service.

1. Cette théorie est sur certains points contestable, en particulier pour les services complexes dans lesquels l'attente n'existe pas de façon formalisée lorsque le client entre en contact avec l'entreprise de services.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Les différentes fonctions de l'organisation, par exemple la fonction marketing, jouent un rôle primordial dans ce schéma, mais il incombe au contrôle de gestion d'appréhender la performance dans tous les aspects que nous venons de décrire.

2 Les entreprises multisites : du contrôle de gestion aux modes de contrôle

Nous l'avons dit plus haut : dans le cas où l'entreprise de service possède des interfaces, c'est-à-dire des contacts physiques avec le client, elle est obligée de démultiplier ses services. Par ailleurs, dans ce cas, les services sont consommés par le client au moment même où l'entreprise les a produits. Ceci conduit à s'interroger sur la pertinence du contrôle de gestion fondé sur la fixation d'objectifs et le suivi des résultats, cette forme de contrôle étant globalement un contrôle a *posteriori*[1]. Le contrôle dans les activités de service s'appuie sur d'autres **modes** de contrôle. Nous allons en décrire deux qui nous semblent particulièrement adaptés aux activités.

Le contrôle du produit/service

Une grande partie du contrôle dans les entreprises de service vient de ce que l'offre de service est définie au niveau central. Ceci réduit d'autant la marge de manœuvre du manager local et donc les besoins de contrôle. Ce contrôle du produit/service, que l'on peut assimiler à une forme de contrôle par les règlements et les procédures, s'effectue en deux étapes : au moment de la définition de l'offre de service et au moment de l'exécution du service.

Au moment de la définition du service, l'entreprise peut fixer de façon plus ou moins précise un certain nombre de paramètres de l'offre de service :

- l'architecture des sites (forme, couleurs, tailles) ;
- les procédures de travail, soit sous forme de cahier des charges, soit parce qu'elles dépendent d'un système de production commun (par exemple le réseau informatique d'une banque) ;
- les prix et la politique commerciale ;
- la nature des services offerts (produits d'épargne ou d'assurance dans les réseaux bancaires, menus enfants dans les chaînes de restauration…).

Ce contrôle *ex ante* sera complété par des audits qui revêtent les formes les plus diverses (inspections, clients mystère, contrôles d'hygiène, etc.) destinés à vérifier que les procédures mises en place sont respectées.

Le contrôle par les hommes

Ce mode de contrôle recouvre pour partie le contrôle par les facteurs de satisfaction et pour partie le contrôle par l'adhésion à des valeurs communes.

---

1. Même si la pratique budgétaire et l'accroissement de la fréquence du suivi des résultats tempèrent cette caractéristique.

En effet, il s'appuie sur deux mécanismes principaux : les systèmes de rémunération et les systèmes de recrutement et de formation. Dans beaucoup d'entreprises de service multisites, les pratiques d'intéressement aux résultats sont fréquentes. De plus, dans de nombreux réseaux, les managers d'unité ne sont pas salariés de l'entreprise mais mandatés ou franchisés ; leur rémunération dépend directement de leurs résultats économiques. Ces entreprises disposent donc d'un mécanisme important de convergence des buts, quel que soit le système de contrôle de gestion formel.

Par ailleurs, la plupart des entreprises de service ont des procédures de recrutement sophistiquées ainsi que des systèmes de formation initiale et continue relativement lourds, destinés à s'assurer du comportement d'un manager par ailleurs très autonome sur le terrain.

En conclusion, on peut dire que, dans les entreprises de services, le contrôle de gestion n'est qu'un mode de contrôle parmi d'autres. Il faut donc analyser son importance et sa pertinence en ne perdant pas de vue les autres modes de contrôle. On notera ici que ces modes de contrôle complémentaires sont relativement proches de ceux que nous avons évoqués pour les activités discrétionnaires, à la fin de la section 2.2. Enfin, le rôle des services de contrôle de gestion n'est pas de gérer l'ensemble des modes de contrôle. Ceux-ci relèvent le plus souvent de la responsabilité de directions des opérations, de directions des ressources humaines. Mais la fonction contrôle de gestion doit être capable d'intégrer les informations fournies par ces différents acteurs.

3 Le contrôle de la qualité de service

Le problème du contrôle de la qualité de service pose deux problèmes distincts : le premier concerne la définition de la qualité de service ; nous ne l'aborderons pas car il dépasse le cadre de cet ouvrage. Le second concerne les caractéristiques du système d'information et de contrôle à mettre en place, caractéristiques devant permettre une véritable gestion de la qualité, c'est-à-dire à la fois la mesure et l'amélioration. C'est ce point que nous allons aborder ici. La mise sous contrôle de la qualité requiert quatre types de mesures ou d'indicateurs :

– Des mesures de la qualité perçue. Ce sont celles sur lesquelles le client juge le service.
– Des mesures de la qualité du service offert. En cas de détérioration de la qualité perçue, il est important de savoir s'il s'agit d'un problème de perception ou si la qualité offerte s'est réellement dégradée. De plus, les actions conduites pour améliorer la qualité doivent s'analyser à partir de données portant sur les coûts et sur la qualité offerte, non sur la qualité perçue. À l'opposé, il est dangereux de ne mesurer que la qualité offerte. L'entreprise risque de « passer à côté » de certains besoins ou critères d'appréciation des clients, bref d'imposer sa propre vision de la qualité et de négliger le point de vue du client.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

– Des mesures portant sur la qualité des processus intermédiaires qui conduisent au service final. Si l'on exclut le cas de services très simples, composés en majeure partie d'une interface, il faut disposer d'informations permettant de savoir à quel point du processus de production un incident s'est produit, quelle cause explique la détérioration de la qualité du service final. Ces mesures de processus vont porter principalement sur trois aspects : les équipements et leur fiabilité, le personnel et les procédures de travail (en particulier le respect des délais).
– Des mesures portant sur les intrants, qu'ils s'agissent de clients, d'informations, de matières premières ou d'autres services. Comme dans l'industrie, la maîtrise de la qualité ne peut se concevoir sans prendre en compte l'ensemble du processus de production.

De la même façon que pour les activités discrétionnaires, nous avons là des mesures **complémentaires** qui, prises ensemble, permettent à la fois de mesurer la qualité de service, de sélectionner des actions d'amélioration et d'en mesurer les résultats.

Exemple : Un dispositif de mesure de qualité perçue

• Le Club Med perfectionne son baromètre de satisfaction

L'objectif : améliorer la qualité des prestations dans chaque village et aller au devant des attentes du client.

La solution : mettre en place un instrument de mesure hebdomadaire, exploitable par le service marketing.

La première chose que fait un G.O. (gentil organisateur) du Club Méditerranée en se levant ? Il regarde la couleur du ciel pour savoir si les G.M. (gentils membres) de son village vont passer une bonne journée. Une légende ? À peine.

Depuis sa création, en 1950, le Club n'a qu'une obsession : satisfaire au mieux le client, en sachant anticiper ses besoins et répondre à ses attentes.

Mais pas question de s'en remettre à la seule météo. Pour évaluer la satisfaction de ses clients, le Club Med a été l'une des premières entreprises françaises à mettre au point un instrument de mesure permanent. Dans quelques jours, il sera perfectionné. Baptisé Oscar, le baromètre hebdomadaire actuel permet de juger la qualité des prestations de chaque village.

• 38 % des foyers interrogés répondent à l'enquête

Quelques jours après son retour, chaque vacancier reçoit un questionnaire par courrier. Il est invité à noter seize critères : l'équipe des G.O.», le « bar », les « sports » et, bien sûr, son « impression d'ensemble ». Le taux de réponse est énorme : en France, 38 % soit 160 000 familles. Bilan : 85 % de satisfaits. Malgré ce bon résultat, le Club a décidé d'aller plus loin. Le mois prochain, un nouvel Oscar, plus performant, verra le jour.

Jusqu'à présent, le baromètre a surtout eu pour vocation d'indiquer aux dirigeants dans quel village et pour quel aspect du service des améliorations étaient nécessaires. Son examen par la direction du groupe entraîne des décisions opérationnelles à effet immédiat. Exemple : la nourriture du village australien de Lindeman ne plaît pas à la clientèle japonaise ? Un chef nippon est aussitôt engagé.

Le nouveau dispositif de mesure de la satisfaction se veut plus complet, plus marketing et plus qualitatif. Plus complet, le nouvel Oscar détaille le contenu des prestations. Une

des questions concernera désormais le degré d'importance accordé à chacune d'entre elles, afin d'avoir une mesure pondérée, plus juste, de la satisfaction du client. Deuxième raison d'être du nouveau baromètre : fournir des renseignements au service marketing. Certaines questions porteront ainsi sur les sports pratiqués par le client et sur les raisons pour lesquelles il a choisi le Club Med. Ce dernier pourra ainsi lui envoyer des propositions ciblées en fonction de ses réponses : un choix de villages « familiaux » à celui qui aura jugé « très important » l'accueil des enfants ou un stage de plongée sous-marine à l'adhérent identifié comme un adepte de ce sport. Pour que les informations recueillies dans les enquêtes soient intégrées à la base de données clients du Club, le nouveau questionnaire sera exploitable en lecture optique.

• 80 000 familles seront consultées par téléphone

« Chaque G.M. est identifié grâce à un code barres qui comporte son numéro d'adhérent et son bulletin d'inscription », explique Preben Vestdam, directeur marketing France.

Enfin, le Club a aussi choisi de tester un dispositif de mesure de la satisfaction plus qualitatif. Tous les gentils membres qui auront répondu à l'enquête et dont il possède les coordonnées, soit 80 000 foyers, seront interrogés par téléphone. Il faut pour cela que toutes les informations dont dispose chaque service du Club puissent être transférées au prestataire chargé de l'enquête. Le Club pourra alors prétendre à un véritable dialogue individualisé avec ses nombreux clients. Afin de faire passer le taux général de satisfaction de 85 à 90 %, objectif fixé par Serge Trigano, Pdg du groupe, à ses troupes…

Source : *L'Essentiel du Management*, Mai 1995

Conclusion

Comme nous venons de le voir, le contrôle de gestion des activités de service présente des caractéristiques propres et requiert des méthodes et outils spécifiques. Pour différentes raisons, la part des activités de service dans nos économies développées s'est fortement accrue au cours des dernières décennies. D'une part, l'importance des entreprises identifiées comme tertiaires (que cette importance soit mesurée en chiffre d'affaires, en effectif, en valeur ajoutée) a considérablement augmenté. D'autre part, au sein même des entreprises qualifiées d'industrielles, les activités tertiaires (recherche, développement, distribution, formation) se sont développées. Enfin, même les activités de production comportent aujourd'hui le plus souvent des dimensions de service (délais, qualité des produits, etc.) qui font qu'il n'est plus possible, par exemple, de mesurer la performance d'une unité de production à partir des seuls coûts et volumes.

C'est pourquoi, un contrôleur de gestion se trouve aujourd'hui très souvent confronté à la nécessité de piloter des activités qui présentent certaines caractéristiques habituellement présentes dans le secteur des services. S'il ne sait pas identifier leurs spécificités, s'il ne sait pas mobiliser des outils et techniques de contrôle pertinents, il risque de développer ou de pérenniser un système de contrôle qui pourra se révéler inefficace ou même nuisible, par exemple parce qu'il conduit à négliger les objectifs stratégiques fréquemment associés aux dimensions de service.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Ainsi, le contrôle de gestion des services ne peut plus aujourd'hui être considéré comme un développement du contrôle de gestion réservé à des spécialistes de niveau avancé. Il doit au contraire stimuler la réflexion de l'ensemble des contrôleurs sur leurs méthodes et les inciter à repenser leurs pratiques pour les adapter à l'environnement dans lequel ils opèrent.

Questions

1. *Y a-t-il une différence entre activité discrétionnaire et centre de coûts discrétionnaires ? Si oui, laquelle ?*
2. *Quel dispositif mettriez-vous en place pour évaluer une direction des ressources humaines ?*
3. *Le contrôle de la productivité, de l'efficience et de l'efficacité ne peut-il exister que dans les « secteurs de production » de l'entreprise ?*
4. *Définissez des objectifs, des variables d'action et des indicateurs pertinents pour la bibliothèque de l'Université. On fera l'hypothèse que la mission de la bibliothèque peut s'énoncer ainsi : « Fournir à l'ensemble des clients internes un service de qualité dans les limites du budget et des effectifs impartis. »*
5. *À partir des documents ci-après publiés dans* Le Monde *les 3 et 4 septembre 2002, essayez de cerner les éléments suivants :*
   – *Quels sont les missions, les objectifs de l'Éducation nationale, tels qu'ils apparaissent dans ces documents ?*
   – *Quels indicateurs de mesure de résultats sont mentionnés ? Peut-on identifier des indicateurs de réalisation et des indicateurs d'impact ? Quels indicateurs de consommation de moyens sont cités ? Y a-t-il des ratios de productivité ?*
   – *Quels sont les avantages, inconvénients et limites de ces différents indicateurs ?*
   – *Quels leviers d'amélioration des performances sont envisagés ?*
6. *En quoi la pratique envisagée par N. Sarkozy, ministre de l'Intérieur de l'époque, peut-elle être qualifiée de* benchmarking *? À quelles conditions peut-elle contribuer à l'amélioration des performances du ministère de l'Intérieur ? Quelles difficultés techniques et organisationnelles peut-il rencontrer ?*

Documents sur la question n° 5

• Les évolutions de la démographique scolaire, nerf de la guerre entre Bercy et la Rue de Grenelle

La chasse aux dépenses

De cette confrontation, l'éducation nationale a pris l'habitude de sortir victorieuse et le nombre d'élèves par classe a fortement diminué. Sur les huit dernières années, les classes de lycées généraux ont ainsi perdu 1,2 élève en moyenne. Dans le même temps, les lycées professionnels voyaient leurs effectifs diminuer de 1,4 élève par classe et les collèges de 0,3. L'évolution a été similaire dans le premier degré : 2 élèves en moins en moyenne en maternelle ; 0,2 en moins pour l'élémentaire.

Les « gestionnaires du budget » ont donc toujours cherché à compléter leur argumentaire démographique par une série de demandes plus ciblées. Sur la scolarisation des enfants de

2 ans par exemple, qu'ils suggèrent de réserver aux seules zones d'éducation prioritaire (ZEP).

L'entrée précoce à l'école maternelle ne constituant pas un droit – contrairement à la scolarisation à 3 ans –, le ministère du Budget voit dans sa limitation une économie substantielle de postes, entre 7 000 et 9 000 emplois de professeurs des écoles, selon le ministère de l'Éducation. Dans sa chasse aux dépenses, le ministère du Budget appelle aussi à des économies d'échelle. « *Ils nous glissent que, quand même, des collèges avec 80 élèves, ça revient un peu cher* », note le même responsable de la Rue de Grenelle en référence aux quelques établissements qui scolarisent moins d'une centaine d'élèves et à ceux (environ 800) qui en rassemblent moins de 300. L'approche géographique peut se doubler d'un regard disciplinaire. Avec ses dizaines de spécialités qui rassemblent parfois des effectifs très faibles, c'est alors l'enseignement professionnel qui est présenté comme une source d'économies potentielles.

• La rigueur budgétaire au centre de la rentrée scolaire

Selon nos informations, le budget de l'éducation nationale ressortira en très légère hausse (portée notamment par un accroissement mécanique du volume des retraites) mais sera marqué par des coupes claires dans certains postes. C'est le second degré (collèges et lycées), dont les effectifs sont en baisse constante, qui sera le plus touché : le troisième volet du plan pluriannuel, inauguré en 2000 par Lionel Jospin et Jack Lang, ne sera pas honoré. Il prévoyait la création nette de 1 000 emplois de professeurs des collèges et lycées et la transformation de crédits (heures supplémentaires et salaires de contractuels) à hauteur de 4 000 postes. Le gouvernement rompt donc avec la politique de création programmée de postes d'enseignants dans laquelle s'était engagée la gauche après l'épisode Allègre. « *On ne peut plus compter sur une progression indéfinie des moyens. Ce mode de gouvernance a atteint ses limites. L'école est à un tournant* », devaient expliquer MM. Ferry et Darcos lors de leur conférence de presse de rentrée, lundi matin 2 septembre.

Face à la stagnation des résultats de l'école, qui n'augmente plus la proportion de bacheliers ni ne réduit le nombre de jeunes sans diplôme, « *faut-il entonner la vieille antienne des moyens, comme si le fait de créer démagogiquement quelques centaines de postes supplémentaires allait miraculeusement résoudre tous les problèmes ?* », devaient interroger les ministres. Et de mettre en avant des choix ciblés, dont la lutte contre l'illetrisme, plutôt qu'un « *saupoudrage* ». Les crédits de fontionnement du second degré seront resserrés. 5 000 contrats de surveillants de collège et de lycée sur 48 000 ne seront pas renouvelés. Ce sont eux qu'a évoqués Luc Ferry sur France 2 en parlant de la suppression d'« *emplois administratifs* ». Pour cette mission de surveillance (confiée à des étudiants pour une durée maximale de sept ans) et pour les tâches remplies par les emplois-jeunes, appelés à disparaître, le ministère réfléchit à un « *nouveau statut, en lien avec les collectivités locales* », dans le cadre des expérimentations de décentralisation annoncées par Jean-Pierre Raffarin pour le début 2003…

Resserrement des crédits

Le premier degré et l'enseignement supérieur vont en revanche bénéficier de moyens supplémentaires. Les écoles maternelles et primaires, qui accueilleront près de 40 000 enfants supplémentaires en 2003, recevront des moyens nouveaux, avec 1 000 emplois d'instituteurs créés, au-delà du plan pluriannuel qui en prévoyait 800. L'enseignement supérieur, de son côté, devrait bénéficier de la création de plus de 1 000 emplois de non-enseignants et de 500 postes d'enseignants destinés notamment à réduire le taux d'échec en DEUG.

Le Monde, 3 septembre 2002.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

• 12,4 millions d'élèves et 888 000 enseignants

Les chiffres de la rentrée

12 438 000 élèves (dont 1,5 million ont fait une rentrée anticipée pour cause de semaine de 4 jours) sont attendus cette année (soit 15 000 de moins qu'en 2001).

Parmi eux, 6 531 000 sont accueillis dans le primaire (– 4 000 élèves), 3 338 000 dans les collèges (– 17 000), 1 512 000 dans les lycées généraux (+ 7 000) et technologiques, 742 000 dans les lycées professionnels (+ 2 000). Ces élèves seront pris en charge par 1 339 000 personnes dont 888 000 enseignants. La nation (État, collectivités locales, ménages, entreprises) a dépensé 100,7 milliards d'euros pour son système éducatif, dont 61,44 milliards financés par l'État.

Les priorités de Luc Ferry

– lutter contre l'illetrisme : à titre d'expérience, une centaine de cours préparatoires seront dédoublés (pas plus de 10 élèves) ;
– mieux articuler enseignement général et enseignement professionnel, en développant l'information et en multipliant au sein du collège, les formations en alternance ;
– restaurer la paix à l'école. Des mesures seront dévoilées dans quelques semaines pour renforcer la sécurité. D'ici deux ans, le nombre de classes-relais et le dispositif Ecole ouverte seront doublés ;
– lutter contre l'échec au DEUG ;
– favoriser l'engagement des jeunes, avec, en janvier, un « livret » et un site recensant toutes les formes d'engagement et une journée spéciale, début 2003, dans les établissements scolaires ou d'apprentissage.

Document sur la question n° 6

• M. Sarkozy veut « convoquer » les responsables de la sécurité en fonction de leurs résultats

Le ministre s'inspire de la police de New-York.

Nicolas Sarkozy a réservé une surprise aux fonctionnaires du service de coopération technique internationale de police (SCTIP), réunis à Paris, lundi 2 septembre, pour leur colloque annuel, en présence de membres de la hiérarchie policière. Dans son discours, le ministre de l'intérieur a annoncé son intention de « *convoquer* » tous les mois les responsables de la sécurité – directeurs de la sécurité publique et commandants de groupements de gendarmerie – des cinq départements ayant enregistré les moins bons résultats en matière de lutte contre la délinquance.

« *Personne ne s'y attendait, raconte un haut responsable du SCTIP ; ça a été la surprise générale, même si cette annonce ne nous concerne pas.* » M. Sarkozy a dévoilé cette intention, qui ne figurait pas dans le texte de son allocution, au moment d'expliquer à l'assistance la nécessité d'imposer une « culture du résultat ». « *La politique de sécurité,* a dit le ministre*, forme un tout : des objectifs, des moyens, une méthode. Rendre des comptes n'est pas une menace, mais une nécessité.* »

Dans l'entourage de M. Sarkozy, on expliquait, lundi soir, qu'il réfléchissait depuis « *un certain temps* » à cette mesure – à laquelle il « *tient beaucoup* » soulignait-on –, inspirée notamment de la gestion de la police à New-York, où M. Sarkozy s'est rendu, en visite, du 23 au 26 août. « *Ça s'inscrit dans la droite lignée de la décision de faire paraître chaque mois les*

chiffres de la délinquance, assure le cabinet du ministre. *Après les chiffres, il faut tirer les conséquences.* » M. Sarkozy n'avait toutefois prévu de rendre cette information publique qu'à l'occasion de la présentation des statistiques du mois d'août – dans les jours à venir.

Dans son discours, le ministre a assuré qu'il ne s'agirait pas de blâmer policiers et gendarmes, mais d'étudier, avec eux, les causes des mauvais résultats et les moyens de les améliorer. Le Syndicat des commissaires et hauts fonctionnaires de la police nationale (SCHFPN) s'est déclaré plutôt favorable à ce projet. « *L'évaluation de l'action des services de police, qui relève de la culture anglo-saxonne, est indispensable. Elle devrait même concerner les services administratifs*, a estimé son secrétaire général, André-Michel Ventre. *Mais il ne peut s'agir de la stigmatisation des chefs. Il faudra se poser la question de la répartition des moyens.* »

Le Monde, 4 septembre 2002

Pour aller plus loin...

Le service achats est-il un service fonctionnel comme les autres ?

Le service achats est à la fois un service fonctionnel et un service opérationnel. En ce sens, son contrôle relève de certains outils et méthodes que nous avons décrits dans ce chapitre. Toutefois, il présente des caractéristiques spécifiques qui rendent son évaluation particulièrement difficile.

- Les missions et les objectifs assignés au service achats varient beaucoup d'une entreprise à l'autre, allant de la simple passation de commandes à la contribution à la politique industrielle. Les critères de mesure de performance et les indicateurs construits devront donc tenir compte de ces particularités.
- La fonction achats, de par sa nature, gère une variété de produits et de services beaucoup plus grande que la fonction marketing/ventes. Les acheteurs travaillent donc par segments d'achats (matières premières, frais généraux, équipements, etc.) qui ont des objectifs spécifiques.
- La fonction achats est composée de flux d'achats et d'activités d'achats. Les flux d'achats sont les différents actes d'achats effectués. Ils doivent être évalués en tant que tels (délais, prix obtenus, qualité). Mais il faut également évaluer de façon transversale les principales activités qui composent la fonction : suivi et évaluation des fournisseurs, négociation, gestion administrative, etc.
- Comme dans toute situation de contrôle, il faut mesurer les résultats (des flux d'achats et des activités d'achats) mais aussi disposer d'indicateurs de processus donnant une information anticipée sur le résultat. Par exemple, le nombre de fournisseurs consultés est un indicateur de processus qui renseigne sur le niveau de prix qui pourra être obtenu.
- Par ailleurs, il faut distinguer l'achat aval, achat de pièces et composants pour des produits qui existent déjà, de l'achat amont qui consiste à travailler avec des fournisseurs sur des produits en cours d'étude, mais pour lesquels les achats proprement dits n'auront lieu que plusieurs mois plus tard. Il est évident que l'évaluation des performances de l'achat amont est particulièrement délicate.
- Enfin, il est très difficile de disposer de référentiels satisfaisants, même pour les prix d'achat. Les prix de marché par exemple ne peuvent tenir compte de différences de volume, de délai et de rythmes d'approvisionnement. L'appréciation de la performance est donc problématique.

On peut donc dire en conclusion que le contrôle de la fonction achat ouvre des perspectives quasi illimitées au contrôle de gestion !

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

L'essentiel

Par de nombreux aspects, le contrôle de gestion des activités de service s'oppose au contrôle de gestion « traditionnel », c'est-à-dire initialement pensé pour l'industrie. Il se caractérise par :

– une finalisation de l'activité ambiguë et une définition du résultat complexe, multicritère ;
– une coproduction entre prestataire et client qui remet en cause le principe de responsabilité du décideur ;
– des activités discrétionnaires, c'est-à-dire pour lesquelles la relation moyens-résultats est mal connue ou mal maîtrisée ;
– des entreprises multi-sites requérant un contrôle décentralisé.

Le contrôle des activités discrétionnaires suppose la mise en place d'un système de pilotage comportant des informations sur les intrants, les ressources consommées, les réalisations et l'impact. Le manager peut ensuite choisir parmi différentes méthodes d'évaluation des performances qui présentent des avantages/inconvénients et conditions d'utilisation spécifiques.

Le contrôle des entreprises de service doit faire face à deux problèmes particuliers :

– l'organisation en sites dispersés oblige à privilégier des « modes de contrôle » au détriment des systèmes de contrôle de gestion proprement dits ;
– le contrôle de la qualité de service doit se faire en prenant en compte aussi bien des indicateurs portant sur la qualité offerte que des indicateurs portant sur la qualité perçue.

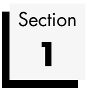
On peut constater que les activités de service occupent une place croissante dans les économies développées, rendant la compréhension des particularités de leur contrôle indispensable à l'exercice du métier de contrôleur aujourd'hui.

10 INFORMATION, DÉCISION ET CONTRÔLE

Ce chapitre interroge doublement la relation existant entre l'information et le contrôle de gestion. Dans un premier temps, il offre une perspective sur la « révolution » des systèmes d'information dans le dernier quart de siècle et l'impact structurant des nouvelles technologies (par exemple ERP) sur l'organisation. Dans un second temps, le chapitre remet en question, de façon fondamentale, la dialectique entre information et contrôle, et au-delà entre décideur et contrôleur.

Section 1 ■ Système d'information, organisation et contrôle de gestion

Section 2 ■ Le contrôle de gestion, une pratique d'« aide à la décision »



SYSTÈME D'INFORMATION, ORGANISATION ET CONTRÔLE DE GESTION

Le contrôle de gestion envisage ses rapports avec le système d'information (et sa base informatisée, le système informatique) dans une logique de moyen : le système d'information offre les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus de contrôle et il effectue les traitements qui lui sont demandés ; il contribue ainsi de façon essentielle à la relation « information – décision – contrôle ». La collecte et le traitement constituent le système d'information de gestion qui est alors considéré comme « transparent ». Et pourtant, l'impact des TIC soulève la question de la « neutralité » des systèmes d'information.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Le premier impact est d'ordre technique : quelles sont les opportunités et les menaces du système d'information sur le contrôle de gestion. On a vu, par ailleurs, l'importance du contexte humain dans le contrôle de gestion (chapitre 8). En ce sens, le système d'information pose le problème de la distinction entre le formel et l'informel.

Plus largement, il est nécessaire de questionner l'hypothèse de l'impact structurant des systèmes d'information. En d'autres termes, dans quelle mesure peut-on affirmer que les systèmes d'information structurent les organisations ? Le modèle classique de la décision (qui est celui qui vaut pour le contrôle de gestion) repose sur une boucle « information – décision » (voir figure 10.1). Les débats actuels sur les rapports à l'information introduisent le concept d'ambiguïté, c'est-à-dire la nécessité de devoir prendre en compte l'existence d'interprétations différentes possibles pour une même information, cette ambiguïté étant en relation avec le mode et l'objectif de communication de l'information.

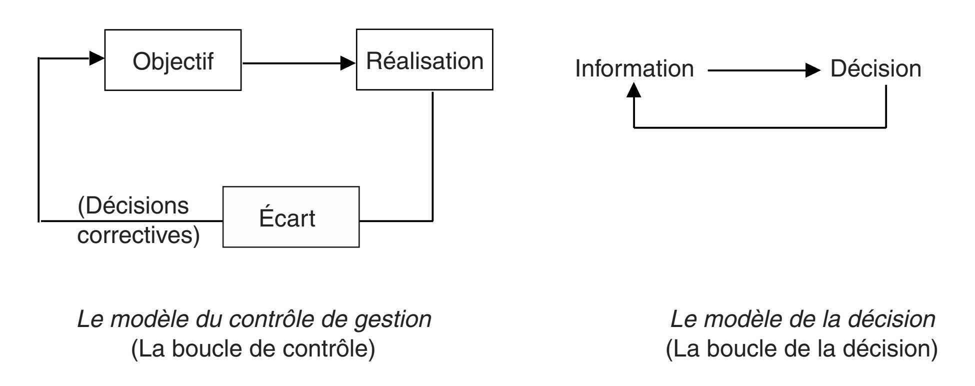


Figure 10.1 – *Isomorphisme du modèle du contrôle et du modèle de décision*

1 La notion de système d'information

La notion de système d'information a émergé après la Deuxième Guerre Mondiale en réponse aux besoins en gestion de l'information des organisations. L'apparition des moyens informatiques permettant l'automatisation de la gestion de l'information a accéléré la réflexion sur la nature et la structure du « système nerveux » de l'organisation que constituent les circuits d'information. L'arrivée des ordinateurs a facilité le stockage et la manipulation de grandes quantités d'informations. Les techniques informatiques ont apporté les premières solutions à sa gestion. En même temps, elles ont largement influencé la réflexion sur l'information jusqu'à créer parfois la confusion entre le système informatique et le système d'information.

Le système d'information constitue en quelque sorte le signe distinctif de l'organisation qualifiée de « moderne » (par rapport à une organisation qui serait restée

« archaïque »). En d'autres termes, à défaut d'un système d'information, point d'organisation. À ce titre, l'organisation est système d'information et le système d'information est organisation, cette double proposition venant constituer en quelque sorte « l'ellipse » qui se trouve à la base d'un modèle informationnel de l'organisation.

Il est également supposé rompre l'asymétrie d'information entre manager et managé. C'est d'ailleurs l'argument majeur concernant l'apport des TIC.

La représentation la plus générale consiste à considérer l'information comme un ensemble de données modelable au gré des besoins, ce qu'on qualifie plus loin de « vision informationnelle du monde » (A. Solé). Cette vision conduit à décliner trois postulats : celui du déterminisme informationnel, celui de la séquence « information – décision » et celui de l'information « pertinente » qu'il devrait être possible de retrouver.

R. Reix et F. Rowe (2002)[1] signalent la multiplication des problématiques liées à l'usage des systèmes d'information : l'aide à la décision ; l'aide à la communication ; la constitution d'un champ très lié à une évolution technique en diversification constante ; un phénomène multipolaire partiellement déterminé, posant la question de sa finalité et celle de sa nature et de sa composition. Il en découle leur proposition de définition :

« Un système d'information est un ensemble d'acteurs sociaux qui mémorisent et transforment des représentations via des technologies de l'information et des modes opératoires. »

Le système d'information est un enjeu d'efficience des organisations aujourd'hui et c'est toute une socio-économie qui s'est construite autour de lui avec des aspects tels que : les modalités de l'externalisation relative ou absolue du système informatique ; la capitalisation et le partage des informations avec le *knowledge management* (Ferrary & Pesqueux, 2006)[2] ; la communication et la coopération à distance avec la référence à l'organisation en réseau (Ferrary & Pesqueux, 2004)[3] ; la coordination et la modélisation des processus ; ou encore, la performance logicielle, qui passe de la spécificité à la généricité aujourd'hui.

2 L'actualité du thème de l'information

L'ordinateur, outil par nature destiné à traiter l'information, s'est diffusé dans les années 60-75. Il donne la possibilité de manipuler automatiquement et de mémoriser de grandes quantités de données. Avancée technique et prise de conscience du rôle de l'information sont depuis allés de pair. La complexité des systèmes de gestion mis en place dans les organisations et l'apparition des ordinateurs ont par ailleurs modifié les modalités du contrôle organisationnel en focalisant l'attention

1. Robert Reix & Franz Rowe, « Introduction », *in Faire de la recherche en système d'information*, Franz Rowe (Ed), Vuibert collection « FNEGE », Paris, 2002, pp. 1-17
2. Ferrary & Pesqueux, *Management de la connaissance.*
3. Ferrary & Pesqueux, *L'organisation en réseau.*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

sur la réalisation d'une solution informatique. L'identification des informations manipulées dans l'organisation, leur collecte ainsi que la définition des traitements associés en sont les préoccupations principales. L'attention est portée ici, essentiellement, sur l'implantation d'une solution sur ordinateur. C'est ce que l'on retrouve aujourd'hui avec la notion d'ERP (*Enterprise Resource Planning*). C'est ce qui justifie l'affirmation d'A. Manaresi[1] qui écrit qu'aujourd'hui, « dans les entreprises, se présente la nécessité de fondre et d'intégrer deux cultures, celle de l'organisation et celle des systèmes, afin de réussir à rendre homogène l'action de l'entreprise par rapport aux stratégies et aux contraintes technologiques existantes ».

Il est donc normal que les techniques informatiques aient marqué profondément la vision et l'interprétation du système d'information. Au début de l'utilisation des ordinateurs, la structuration rudimentaire des informations et les techniques d'exploitation de type *batch* (« par lot ») ont fait que les problèmes d'organisation des traitements sont passés au premier plan des préoccupations. Les solutions proposées ont privilégié alors la démarche en délaissant la réflexion sur l'information elle-même. L'évolution des moyens informatiques et, en l'occurrence, la mise en exploitation des configurations permettant le travail simultané de plusieurs utilisateurs, a mis en évidence de nouvelles difficultés. Il fallait donc résoudre le problème de la cohérence des informations stockées jusque-là dans des fichiers hautement redondants et apporter aux différents utilisateurs les vues appropriées à leurs besoins. En ce sens, les travaux sur l'organisation et la structuration des informations ont permis la création des premières bases de données. Par la suite, les acquis des travaux menés dans le domaine de l'intelligence artificielle ont conduit à emprunter les modèles sémantiques des données. Ceci déboucha sur la création des bases de données relationnelles. La souplesse des solutions ainsi obtenues a fait que la modélisation des données est devenue prépondérante durant la conception du système d'information. L'informatique a alors rencontré les télécommunications, les deux trajectoires reposant de manière de plus en plus importante sur les mêmes techniques, ce croisement conduisant à se référer à des TIC et des réalisations telles qu'Internet et intranet, par exemple. Dans l'esprit des utilisateurs, les vertus opérationnelles des solutions ainsi obtenues ont engendré la confusion entre système informatique et télécommunications au sens technique du terme et système d'information au sens conceptuel.

La représentation classique du système d'information distingue trois sous-systèmes :

– le système opérant se composant de l'ensemble des ressources relatives à l'activité ;
– le système de pilotage englobant l'ensemble des agents responsables de la conduite des opérations et de la mobilisation des moyens nécessaires ;
– le système d'information vu comme outil de communication entre le système opérant et le système de pilotage.

---

1. Angelo Manaresi, « Approche intégrée organisation – systèmes à la Rinascente », *in L'atelier de l'organisation*, Bruno Maggi (Ed), L'Harmattan, collection « Action & Savoir », Paris, 2002, pp. 193-211.

Le système d'information apparaît comme étant en quelque sorte « greffé » entre le système opérant et le système de pilotage. Le but principal du système d'information, dans cette optique, est de fournir à chaque agent organisationnel toutes les informations sur sa situation actuelle ou passée.

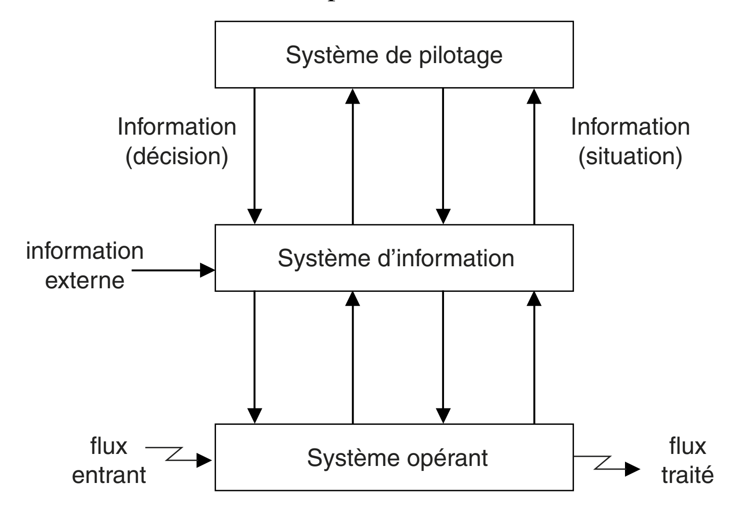


Figure 10.2 – *Le système d'information entre système opérant et système de pilotage*

3 Les conséquences organisationnelles de la référence à un système d'information

Le système d'information regroupe les informations de l'organisation. Le substantif de système indique que des classements et des relations s'établissent entre différents types d'informations. C'est en cela que le système d'information est aussi une organisation.

Le système d'information repose sur la tension « formel – informel » car il s'organise autour des informations formelles (récupérables au travers d'un support matérialisé) en ignorant la dimension informelle des informations et des représentations des agents. Il est de tradition de traiter du système d'information comme celui du système formel mais sa vie au quotidien est fondamentalement liée à la reconnaissance de cette dualité. De plus, le système d'information se conçoit aujourd'hui aussi bien dans les catégories de l'information que dans celles de la communication.

Deux représentations du système d'information informel coexistent :

– Celles qui font de l'informel du formel qui s'ignore et qui conçoivent donc l'informel comme étant finalement réductible au formel par développement et application de procédés techniques, ce développement du « formel » étant susceptible de déboucher sur un contrôle plus efficace.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

– Celles qui font de l'informel quelque chose d'une autre nature que le formel ce qui fait alors que tout développement du système d'information formel s'accompagnera d'un développement corrélatif de l'informel comme pour tout ce qui concerne la communication à distance *via* Internet, par exemple ; l'informel n'est donc pas alors réductible au formel, d'autant que le système d'information formel possède lui-même une composante organisationnelle importante.

Le système d'information formel est donc l'objet essentiel des développements liés aux relations entre système d'information et organisation. On le conçoit de façon identique dans toutes les organisations et il contribue ainsi au fait que les organisations ont toutes tendance à se ressembler. Comme langage commun aux organisations, on aboutit le plus souvent à la mise en œuvre de systèmes unifiés d'information de gestion et via les progiciels de type ERP (*Enterprise Ressource Planning*), à des systèmes d'information normalisés entre les organisations.

Le système d'information constitue donc un véritable système socio-technique. À ce titre, et de façon très générale, le système d'information est vu comme la réunion des trois composantes suivantes : des flux d'information, un processus technique et des agents organisationnels.

4 La gestion du système d'information

On distingue classiquement différentes phases suivantes dans la gestion des informations : la collecte, le stockage, la diffusion et la présentation des informations, la création, la maintenance et le changement du système d'information. Sur le plan technique, la gestion du système d'information concerne donc l'administration des données, l'administration des réseaux, la « bureautique », les besoins d'interface et la sécurité.

Aborder les relations entre système d'information et organisation, c'est affirmer la dualité « système d'information – système informatique », le système informatique venant constituer la partie automatisée de la gestion du système d'information formel et constituant, à ce titre, une thématique à part entière du thème. C'est l'informatique qui, comme discipline, prend en charge la problématique qui lui correspond.

Le système d'information peut-il être conçu comme un simple « moyen » au service des acteurs de l'organisation donc « transparent » aux contours de l'organisation ou bien alors, étant lui-même une organisation, ne viendrait-il pas la « structurer » ? La question se pose de façon d'autant plus valide que les performances des moyens informatiques, c'est-à-dire aussi bien des matériels que des logiciels sont aujourd'hui considérables et facilement accessibles, tant sur le plan financier que sur les modalités d'utilisation.

Le système d'information comme organisation pose les problèmes suivants :

– celui de l'exhaustivité de l'identification des besoins des agents organisationnels ;

– celui de l'accès aux informations (pour interroger les bases de données, il faut avoir, au départ, structuré les données ; le système d'information s'organise donc sans objectif aisément décelable) ;
– celui de l'évolution des besoins dans le temps (quelle mutation des systèmes d'information ?).

Et ceci compte tenu des critiques adressées aujourd'hui à l'informatique : l'explosion des coûts réels des projets en comparaison des coûts prévus, le dérapage temporel dans leur mise en œuvre, l'incohérence des sous-systèmes informatiques et de communication entre eux, la fuite en avant technologique, l'ignorance relative de la satisfaction des utilisateurs.

Le problème que pose le système d'information en termes de contrôle est de savoir s'il est en cohérence avec le processus classique du contrôle : est-il possible de prévoir, planifier et contrôler son développement ?

5 Un exemple privilégié dans les rapports « système d'information – contrôle » : les ERP

L'ERP (*Enterprise Resource Planning*) apparaît aujourd'hui comme une référence privilégiée non seulement en matière de système d'information mais aussi comme l'incontournable instrument d'un système de contrôle de gestion. Les ERP sont des systèmes d'information qui visent à permettre la gestion des ressources en proposant une architecture modulaire du système d'information et un référentiel unique à toutes les composantes de l'organisation. Les ERP suscitent un engouement en matière de système d'information de gestion depuis le milieu des années 1990. Ils sont en constante évolution et s'enrichissent régulièrement de nouveaux modules.

L'ERP pose à la fois le problème de son implantation et celui de son impact organisationnel. Cette réussite conditionne la performance du système de pilotage et de contrôle. Les implantations sont avant tout des projets réunissant un ensemble de personnes dévolu à cette implantation selon un cahier des charges défini à l'avance avec des contraintes de coûts et de délais. Elles sont généralement coordonnées avec d'autres initiatives, comme un projet de conduite du changement ou de *reengineering* des processus, pour atteindre des objectifs définis à l'avance et conduits grâce au recours de consultants experts.

Un ERP réalise une intégration des principales fonctions de gestion en un seul système d'information au sein duquel l'information circule de manière « automatique », synchrone ou asynchrone selon le cas, et qui déclenche les traitements demandés au moment demandé. On parle d'ERP dès que l'ensemble de la *supply-chain* est géré à partir d'une base de données unique, venant remplacer les bases multiples servant chacune des applications de la logistique et de la vente, comme les prévisions, la planification, les commandes.

On définit par ERP un sous-ensemble du système d'information qui intègre les caractéristiques suivantes :

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

– une gestion effective de plusieurs domaines de l'organisation par des modules intégrés ou des progiciels assurant une collaboration des processus ;
– l'existence d'un référentiel unique de données (le référentiel est l'ensemble des références attribuées aux données ainsi que les modifications nécessaires pour les retrouver) ;
– une adaptation rapide aux règles de fonctionnement (professionnelles, légales ou résultant de l'organisation interne) ;
– l'unicité d'administration des sous-systèmes « applicatifs » ;
– l'uniformisation des interfaces « homme – machine » (mêmes écrans, mêmes boutons, mêmes familles de barre de menu, mêmes touches de fonctions et de raccourci, etc.) ;
– l'existence d'outils de développement ou de personnalisation de compléments ;
– l'absence de « coutures apparentes » (interface entre « applicatifs »).

Les ERP sont des progiciels qui visent à gérer l'ensemble des ressources, grâce à une modularité qui s'insère dans une architecture « client – serveur » ou une architecture Internet. L'offre logicielle propose une gamme de modules qui, en théorie, épousent l'activité, la singularité et le métier de la plupart des organisations. Cette adaptabilité provient d'un système de gestion d'une base de données relationnelles et d'une base de processus, plus ou moins complète qui permette aussi bien la gestion de la relation - client que la planification de projets d'ingénierie, la logistique en économie réelle et e-économie, la gestion des flux financiers et des e-paiements, la mise en œuvre de politique de gestion du personnel. L'objectif d'un ERP est de rationaliser les flux d'information en optimisant les transactions entre utilisateurs. Les ERP permettent de multiplier les fonctionnalités et les traitements. L'ERP réalise en quelque sorte le « rêve » d'un référentiel informationnel unique.

6 Une question primordiale : la sécurité des systèmes d'information

Le concept de sécurité des systèmes d'information recouvre les aspects suivants :
– la disponibilité des services (qu'il s'agisse des matériels, des logiciels et des informations stockées) ;
– la confidentialité des informations qui fait que seules les personnes habilitées puissent y accéder ;
– l'intégrité des systèmes qui veut que services et informations ne puissent être modifiés que par les personnes autorisées.

La sécurité des systèmes d'information recouvre donc l'idée de sûreté de fonctionnement du système et celui de la confrontation aux risques par la prise en charge des points de vulnérabilité du système. Son importance est considérée comme telle aujourd'hui que, de façon de plus en plus courante, les directions des systèmes d'information mettent en place des PCA (Plan de continuation d'activité), souvent par duplication du système à un autre endroit.

On distingue classiquement dans ce domaine :

- Les menaces non intentionnelles ou accidents avec les pannes internes, les pertes de services essentiels, les accidents naturels, les accidents physiques, les erreurs d'utilisation, les erreurs de conception.
- Les menaces intentionnelles qui peuvent être de caractère terroriste, cupide, ludique, ou de vengeance qui indiquent l'existence de profils de personnes avec les pirates – *hacker cracker* – les fraudeurs – internes et externes – les espions – d'État et privés – les terroristes. Les différentes catégories de menaces sont ainsi l'espionnage, la perturbation, le vol, le chantage, le sabotage, les accès illégitimes, les divulgations, les attaques logiques ciblées, les infections par virus.

Les réponses proposées sont alors les suivantes : l'interception, le brouillage, l'écoute, le balayage et le piégeage.

La perspective de la gestion de la sécurité des systèmes d'information tend aujourd'hui à prendre les mêmes contours que ceux de la gestion de la qualité et donc la mise en avant de procédures, le repérage et la diffusion de « bonnes pratiques ».

7 À propos des relations « information – décision »

Contrôle de gestion, organisation et système d'information ont donc vu se modifier leurs rapports relatifs compte tenu des apports des technologies de l'information et de la communication. Les « acteurs » d'une décision (les « décideurs ») peuvent en effet être aussi bien des machines que des hommes. Avec les machines, on entre dans le cadre des automatismes (exemple : les ateliers automatisés de production). Lorsque la décision est prise par des hommes, ce sont les logiques organisationnelles qui sont concernées.

Le contexte de la théorie de la décision amène donc à positionner la recherche sur trois axes :

- Celui de l'organisation avec la prise en compte de la rupture des chaînes de management, l'émergence des organisations « hommes – machines », la référence à des structures (exemple : le réseau), les concepts de mémoire et d'apprentissage, celui de formalisation et de capitalisation des savoir-faire.
- Celui de l'individu avec les processus cognitifs, les problèmes de perception, d'interprétation du réel et des rapports à l'autonomie, l'identité et la culture, celui des outils avec les systèmes experts, les systèmes d'aide à la décision et la modélisation des systèmes (exemple : conception orientée objets).

Ces trois axes correspondent à une approche synchronique de la question, approche qui doit être complétée par une approche diachronique avec la prise en compte de notions telles que celle de « temps réel », de réactivité, de flexibilité, etc.

Une réflexion s'est développée sur ce thème, en particulier autour de l'interrogation sur un déterminisme technologique en matière de système d'information et sur les rapports « information - décision – organisation ». Chandler (*The Visible Hand*,

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Harvard University Press, Cambridge, Mass. 1977) affirme que l'émergence des grandes entreprises centralisées dans le domaine ferroviaire a été due au télégraphe permettant à des gens dispersés géographiquement de communiquer. Cette idée est-elle applicable aux technologies de l'information et de la communication ? Dans la mesure où les systèmes d'information sont de véritables systèmes socio-techniques, ils pourraient, à ce titre, être considérés comme des agents potentiels de changement organisationnel. L'enjeu est important car retenir la logique d'un déterminisme technologique, c'est espérer conduire le changement organisationnel grâce au changement technologique. Dans ce contexte, les technologies de l'information et de la communication ont les potentiels suivants : amélioration de la communication (plus facilement et moins cher, plus vite vers des cibles précises, etc.), assistance à la décision (stocker et retrouver l'information très vite et à un faible coût, combinaison rapide des informations, simulations, etc.). L'effet direct sur la morphologie des organisations est clair avec la diminution possible du nombre des relais compte tenu de conséquences indirectes tout aussi importantes (par exemple, les différences de statuts s'effacent). Volumes d'informations, fiabilité, nature (quantitative et qualitative) des informations, applications sont en effet en cause. Elles autorisent des couplages dans les chaînes de gestion : couplage « lecture optique – fiabilité des activités – processus », couplage entre le pointage et le contrôle du personnel (absentéisme, profils de compétences, etc.), couplage entre informatique et télécommunications pour gérer la contrainte spatiale (transfert de données, accès à distance, etc.), couplage de systèmes d'informations distincts et modification des rapports « clients – fournisseurs » permettant l'organisation en flux tendus par la gestion des interdépendances, etc. Mais l'impact concerne aussi les activités tout comme les produits et les services en renouvelant la prestation aussi bien sous sa forme que sous son contenu, qu'il s'agisse d'activités existantes ou d'activités nouvelles. Il y a donc impact avec les activités elles-mêmes, aussi bien pour les activités directement liées à l'information (agences de voyage, par exemple) que pour les activités utilisatrices d'information.

Trois écoles s'affrontent à ce sujet :

- Celle du déterminisme informationnel pour qui les problèmes d'information sont la composante essentielle.
- Celle du déterminisme organisationnel pour qui les problèmes d'information s'ajusteront aux besoins structurels des organisations.
- Celle du non-déterminisme (informationnel ou organisationnel), qualifiée encore de perspective émergente et pour qui l'évolution des organisations est un phénomène émergent. Dans cette perspective la technologie ou l'organisation ne sont plus des variables de causalité mais le fruit d'un construit et d'une interaction avec le contexte organisationnel. Les usages qui sont faits de la technologie et ses conséquences sont différents suivants les contextes sociaux où elle est introduite.

REPÈRES : Rappel

1. La relation information ↔ décision est caractérisée par la réduction d'incertitude.

Cela revient à penser que, plus les quantités d'informations traitées croissent, meilleures sont les chances de réduire l'incertitude des décisions et surtout de contrôler les processus.

2. La relation information ↔ communication est caractérisée par la réduction d'ambiguïté.

Cela signifie que, plus les quantités d'informations croissent, plus on en communique et plus grandes sont les chances de créer de l'ambiguïté (compréhension divergente) et donc de complexifier la coordination et le processus de contrôle dans l'entreprise.

Suite à notre interrogation sur les relations existant entre système d'information, nouvelles technologies de l'information et de la communication (qui sont très largement des technologies informatiques) et contrôle de gestion en tant que processus informationnel, nous avons mis à jour certaines des opportunités mais aussi des menaces qui pèsent sur ce dernier. Le contrôle de gestion, jusqu'ici « servi » par les moyens informatiques, risque d'en devenir un débouché, un « sous-produit ». Les mutations technologiques ont remis en cause les structures organisationnelles ; le contrôle de gestion doit désormais « retrouver un sens » (aussi bien la discipline que la fonction…) dans le contexte de ces nouvelles structures (voir chapitre 3), éloignées du découpage traditionnel en centres de responsabilité.

Dans sa seconde partie, ce chapitre nous amène à une remise en cause plus fondamentale et plus brutale encore. En interrogeant le lien entre information et décision, il nie au contrôle de gestion, en tant que « processus d'information », la possibilité de contribuer aux décisions « essentielles » de la vie de l'entreprise. C'est une invitation à repenser totalement le rôle du contrôleur qui s'offre à nous.

Section 2 LE CONTRÔLE DE GESTION, UNE PRATIQUE D'« AIDE À LA DÉCISION »[1]

« Les personnes pratiques sont souvent des personnes prisonnières de théories dépassées » : l'avertissement est de J.-M. Keynes, le grand économiste anglais. C'est une invitation à interroger les fondements conceptuels des pratiques de contrôle de gestion.

1. Cette contribution est due à Andreù Solé qui s'appuie sur ses travaux personnels de recherche sur la décision (voir notamment A. Solé, 1996 et 2000).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Conception de ratios et de tableaux de bord, établissement de prévisions, calcul des coûts de revient ou encore des écarts entre budgets et réalisations, le contrôle de gestion se présente notamment comme une pratique consistant à produire et à traiter de l'information. Précisons que les notions de production et de traitement sont à prendre au sens large : il s'agit de tout ce qui concerne la collecte, l'analyse, la synthèse, la présentation, la création, la diffusion de chiffres, de tableaux, d'études, de rapports, etc. L'enjeu de cette pratique, c'est la décision : le contrôle de gestion se définit comme une fonction, un processus d'« aide à la décision ». Produire et traiter de l'information afin d'« aider la décision » dans et de l'entreprise, tel est un des impératifs majeurs qui fondent la pratique qu'on appelle contrôle de gestion.

La relation information-décision et la notion d'« aide à la décision » sont au cœur de l'idée de contrôle de gestion. Interroger les fondements du contrôle de gestion suppose notamment d'expliciter, et de discuter, la théorie de la relation information-décision à la base de l'idée de contrôle de gestion. Quelle est la théorie de la relation information-décision qui fonde le contrôle de gestion ? Cette théorie serait-elle dépassée ? Telle est la double interrogation qui est à l'origine et qui structure la réflexion proposée dans cette partie du chapitre.

1 La « vision informationnelle du monde »

Un des grands postulats fondateurs de la notion de contrôle de gestion peut, en termes simples, être ainsi énoncé : *la décision étant fonction de l'information, il est essentiel d'améliorer l'information du « décideur »*. Concrètement, il s'agit de produire et de communiquer une information toujours plus à jour, plus rapide, plus précise, mieux présentée, plus « adéquate », c'est-à-dire répondant toujours mieux aux « besoins », à l'« évolution des stratégies » et des situations d'entreprise.

Une manière de prendre conscience de la force de ce postulat dans les esprits, et de la prégnance du langage qui lui est associé, est de se demander tout simplement : qu'en serait-il de la pratique appelée contrôle de gestion si l'on remettait en cause ce postulat ? Quelle est la validité, et finalement la légitimité, du contrôle de gestion hors de ce postulat ?

Le postulat et le langage en question ne sont absolument pas propres au contrôle de gestion. Nous avons affaire à « quelque chose » de plus fondamental. Le contrôle de gestion trouve son fondement et sa légitimité dans « quelque chose » qui le dépasse considérablement.

Ce postulat nous est devenu si évident, ce langage a fini par être si naturel (dans les entreprises, dans les organisations, dans la société), nous en sommes finalement si prisonniers, que nous pouvons avoir du mal à comprendre et à admettre que nous avons affaire à une « vision du monde » (à une *Weltanschauung*). Ce postulat et ce langage constituent une manière particulière de voir, de comprendre, de sentir, de juger le monde, d'agir dans et sur le monde. Cette « vision du monde » contient notamment une « vision » particulière de l'entreprise, de l'organisation, de l'homme.

C'est parce qu'elle postule que l'« essence du monde » est désormais l'information et la communication (ces deux notions étant indissociables pour elle) que cette « vision du monde » mérite d'être qualifiée d'« informationnelle ». La « vision informationnelle du monde », celle qui est devenue en quelque sorte l'air que nous respirons, pose que :

– la société actuelle est une « société d'information », une « société de communication » ;
– les organisations « modernes » sont d'abord et surtout des flux et des systèmes d'information et de communication ;
– l'information et la communication deviennent un enjeu essentiel pour les entreprises ;
– l'homme est un animal « informationnel » et « communiquant » (d'où notamment le développement des sciences cognitives qui s'intéressent par exemple à la manière dont le système neurophysiologique humain traite l'information).

Rappelons que c'est le mathématicien américain N. Wiener (habituellement présenté comme « le père de la cybernétique ») qui, dans les années 1950, fut le premier à formuler aussi clairement et vigoureusement cette nouvelle « vision du monde », expliquant en particulier que « vivre efficacement, c'est vivre avec l'information adéquate » (N. Wiener, 1962).

Afin de mieux comprendre le grand postulat fondateur du contrôle de gestion, examinons le « schéma mental » de base de cette « vision du monde ». La décision est conçue et définie comme un « processus de traitement d'information » (traitement au sens large, c'est-à-dire recueil, analyse, présentation, diffusion…). Décider, c'est traiter de l'information, telle est l'idée clé, l'évidence de base qu'il convient d'expliciter et d'interroger.

C'est plus précisément un triple postulat qui fonde ce « schéma mental », un raisonnement qui se veut à la fois explicatif et normatif :

• *Postulat du déterminisme informationnel*

La décision est, et doit être, essentiellement fonction de l'information. C'est l'information qui détermine, et par conséquent explique, la décision. On postule que si l'information est erronée, incomplète ou obsolète, la décision sera « mauvaise » alors que si, au contraire, l'information est « bonne », la décision sera « bonne ».

• *Postulat de séquentialité*

L'information précède, doit précéder la décision : avant de prendre une décision, il convient d'analyser la situation, de réaliser une étude, d'étudier les conditions et les conséquences des choix envisageables, etc. Pour « bien » décider, il faut commencer par recueillir et traiter l'information nécessaire.

• *Postulat de l'information pertinente*

On postule qu'une information est – en elle-même – plus ou moins adéquate, plus ou moins « pertinente ». On suppose que pour être la plus « pertinente » possible, la décision doit s'appuyer sur l'information la plus « pertinente » possible, le degré de pertinence d'une information exprimant son degré d'adéquation à la réalité en jeu : plus l'information est un « miroir », une « image objective » de la réali-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

té, plus l'information est jugée « pertinente ». Par contre, plus une information est subjective, moins elle est considérée comme « pertinente ».

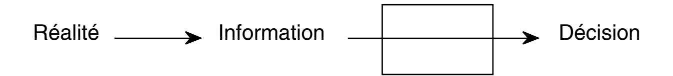


Figure 10.5 – *Le modèle de la « boîte transparente »*

En parlant de modèle de la « boîte transparente » à propos du postulat fondateur de la pratique traditionnelle du contrôle de gestion, nous insistons sur la relation directe, donc transparente, entre l'information et la décision (figure 10.5). Poser que la décision découle, procède de l'information, c'est supposer que la personne du « décideur » n'intervient pas, n'a pas à intervenir dans la relation information-décision (d'où la « boîte transparente » sur le dessin). « La décision s'impose d'elle-même au vu des faits et des chiffres, n'importe quelle autre personne sensée prendrait la même décision » : c'est à ce type de réaction que se réfère ce modèle de la relation information-décision. Il s'agit d'une approche cognitive : on postule que l'essentiel dans une prise de décision, c'est la connaissance de la réalité sur laquelle se fonde la décision (connaissance du marché, du client, de la concurrence, des coûts…).

Le besoin et la recherche de l'information « pertinente » suscités et stimulés par la « vision informationnelle du monde » représentent dans une large mesure une sorte de quête du Graal. Cette quête constitue une caractéristique majeure des organisations « modernes ».

2 Deux « univers » de décision

Dans les entreprises, les effets pervers du besoin d'information, de la recherche de l'information « pertinente » sont de plus en plus visibles : que l'on pense au phénomène de « surinformation » en particulier. Une critique de plus en plus fréquente, et de plus en plus forte, faite aux contrôleurs de gestion est justement de demander trop d'informations (aux services, aux agences, aux usines) et d'en produire également trop (multiplication des tableaux de bord, des ratios, des indicateurs). Cette « surinformation » peut gêner les personnes à tous les niveaux de l'entreprise, ralentir, voire même paralyser les processus de décision. Mais, il semble que les esprits demeurent trop prisonniers de la « vision informationnelle du monde » pour pouvoir réagir.

Concernant la relation information-décision, deux cas de figure, deux « univers » méritent d'être distingués. Un parallèle avec la physique permet de mieux comprendre la notion d'« univers » telle que nous l'employons : les physiciens distinguent l'univers à échelle humaine (notre univers journalier) et l'univers de l'infiniment petit (celui de la physique quantique). Que l'on pense par exemple au problème de l'espace et du temps : l'espace et le temps dans lesquels travaille le physi-

cien s'intéressant aux particules élémentaires de la matière sont d'une tout autre nature que notre temps et notre espace (ceux dans lesquels nous vivons quotidiennement). Ces deux « univers » diffèrent en nature : les théories, les concepts, les méthodes qui sont valides dans l'un ne le sont pas dans l'autre. Ils ne sont pas comparables : il n'y a ni recoupement, ni continuité entre eux. Il s'agit de « mondes » distincts, « incommensurables » : par exemple, la relation de causalité, qui est un des fondements de notre « univers » quotidien, n'a pas de place ni de sens dans l'« univers » de la physique quantique.

Les deux « univers » de décision que nous proposons de distinguer sont :

– *« l'Univers 1 » (U1), celui dans lequel il est possible de réduire l'incertitude*. Dans cet « univers », le « décideur » peut – grâce à l'information – réduire de manière significative l'incertitude inhérente à ses décisions. Dans le meilleur des cas, l'incertitude peut tendre vers zéro. U1 peut être un « univers » quasi certain, il n'est jamais totalement certain. Le fondement de cet « univers » réside dans la définition traditionnelle et l'étymologie du concept d'information : ce qui, en mettant en forme son « univers », réduit l'incertitude du « décideur » ;
– *« l'Univers 2 » (U2), celui dans lequel il est impossible de réduire l'incertitude*. Quoi qu'il fasse – il peut réfléchir longuement, chercher à analyser la situation sous tous les angles, multiplier les études, tester les prévisions, recourir aux techniques les plus sophistiquées de traitement de l'information –, il est impossible pour le « décideur » de réduire, même de manière limitée, l'incertitude. L'information et la connaissance ne peuvent absolument pas réduire l'incertitude, celle-ci demeure constante car infinie. L'« univers » du décideur demeure « informe ».

Comme pour ce qui concerne la physique, il existe deux « univers » totalement disjoints car différents en nature. Dans l'« Univers 1 », l'essentiel, c'est l'information. Dans l'« Univers » 2, l'information intervient, mais n'est pas un facteur essentiel dans la prise de la décision. U1, c'est l'« univers » de l'évolution des choses et des situations, c'est celui dans lequel il s'agit le plus souvent de « faire plus et mieux la même chose » pour reprendre l'expression de P. Watzlawick (1988). Dans U1, on peut raisonnablement prévoir certaines composantes de l'« univers » dans lequel on intervient. U2 est l'« univers » des ruptures, de la création, de l'innovation radicale, c'est-à-dire des discontinuités majeures. Dans U2, il est impossible de véritablement prévoir : on peut espérer, parier, mais absolument pas prévoir.

Pour illustrer cette distinction, considérons d'abord deux décisions fortes dans la vie : celle d'acheter une maison, celle d'accueillir un enfant. Dans le premier cas, nous sommes dans U1 : grâce à des hypothèses sur l'évolution de chaque salaire par rapport au montant des prêts à rembourser, en tenant compte de la localisation des écoles et du problème du temps de transport entre les différents lieux de travail et les projets de maison retenus, en intégrant une possible augmentation du nombre d'enfants par rapport à la superficie et au plan de la maison, etc., le couple peut réduire de manière significative l'incertitude inhérente aux répercussions et implications de sa décision. Bien entendu, cette incertitude ne peut pas être réduite à zéro, mais la réduction peut être significative. Par contre, si nous pouvons dire que la décision d'accueillir un enfant se situe dans U2, c'est parce que le couple pourra

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

réfléchir autant qu'il le pourra, il est humainement impossible de réduire, de manière significative, l'incertitude liée à l'arrivée d'un nouvel être humain. Croire qu'il est possible de réduire l'incertitude liée à une telle décision, c'est s'illusionner : c'est ce que tous les parents savent, ou découvrent.

Examinons à présent deux situations types de prise de décision dans l'entreprise concernant le contrôle de gestion.

Exemple 1

La première situation concerne l'avenir commercial d'un produit au niveau de la branche d'un grand groupe industriel. Les chiffres de la comptabilité montrent que la branche perd de l'argent sur la vente du produit : la vision traditionnelle en coûts complets révèle que le prix de vente est inférieur au coût de revient. Mais, examinant l'analyse en termes de coûts fixes et coûts variables réalisée par le contrôle de gestion, et tenant compte des études marketing disponibles, le directeur de la branche opte pour une stratégie « offensive » de conquête de parts de marché : c'est en vendant davantage que l'on dégagera des marges.

Pourquoi peut-on dire que nous sommes dans U1 ? C'est une décision importante, mais ce n'est pas à proprement parler une rupture : la décision prise consiste à faire plus de la même chose (vendre davantage du même produit). C'est une décision risquée car une importante incertitude demeure : l'investissement commercial sera-t-il justifié ? Pourtant, l'analyse réalisée par le contrôle de gestion a contribué à réduire l'incertitude du « décideur » : grâce à elle, le directeur de branche situe mieux le problème et voit plus clairement la voie à suivre. Il faut savoir qu'il s'agit d'un produit traditionnel, techniquement maîtrisé, et que les études prédisent un développement des marchés existants. Étant donné toutes ces informations (ces connaissances), la décision semble s'imposer d'elle-même. On peut estimer qu'à la place de ce directeur de branche bien des personnes auraient pris une décision du même ordre. D'ailleurs, celui-ci ne vit pas cette décision comme un risque personnel significatif.

Exemple 2

La deuxième situation nous transporte dans une grosse PME (que nous appellerons B). C'est la décision de la personne venant d'être nommée directeur de la division « produits nouveaux » qui nous intéresse. Membre de la direction générale, le PDG lui demande personnellement de « regarder ce qu'il convient de faire » de cette activité « produits nouveaux », qui jusqu'ici s'est développée en marge, hors contrôle. Son réflexe est de se plonger dans l'historique des chiffres établis notamment par le contrôle de gestion ainsi que dans les études marketing. Mais, aucune décision ne s'impose ; aucune décision ne jaillit, ne ressort, des chiffres et des études : l'analyse approfondie par exemple des investissements, du chiffre d'affaires, du cash flow, lui montre que finalement il serait tout aussi logique de fermer cette activité que de tenter de la développer. Il se rend compte que les chiffres du contrôle de gestion et les études marketing ne l'aident pas à prendre une décision, que la difficulté de prendre une décision n'est pas due à un manque d'information, à un déficit de connaissance concernant les coûts de production, les marchés ou encore la concurrence. Davantage d'information, ou une meilleure information, ne servirait à rien. Étant donné la nature des produits et des marchés (produits très jeunes, technologiquement non encore maîtrisés, marchés émergents, concurrence diffuse et peu visible), il s'avère que cela n'a pas de sens de s'en

> remettre à une meilleure information, de solliciter une information « pertinente ». Très vite, il opte, et ce sans l'aval formel du PDG, pour le développement de cette activité. Sa décision ne sera pas comprise, elle sera même très difficilement admise par le PDG.
>
> Pourquoi peut-on dire que nous sommes dans U2 ? C'est une décision d'entreprise essentielle, *essentiellement* personnelle. Ce qui est essentiel, ce n'est pas l'information, mais la personne du « décideur ». C'est une décision de rupture : un développement de cette activité provoquera à terme un changement de stratégie de l'entreprise. C'est d'ailleurs l'hypothèse, l'espoir du directeur. Cette décision remet en cause fortement l'équilibre socio-culturel de l'entreprise : d'une part le développement des produits nouveaux réclame une culture différente qui heurte celle au sein de l'entreprise, d'autre part si le développement de l'activité échoue, des licenciements s'avéreront sans doute nécessaires. D'où les craintes, voire la peur, de ce PDG pour qui « la paix sociale » est un objectif majeur. Tout comme le directeur, le PDG se rend compte que l'incertitude est incompressible, qu'il est impossible de prendre une décision à partir des chiffres. On peut faire l'hypothèse que, mises dans la position de ce directeur, la plupart des personnes n'auraient pas pris une telle décision, ne serait-ce qu'à cause du risque personnel consistant à prendre une décision contre le PDG. Le directeur est conscient de prendre un risque personnel majeur.

On l'aura compris, la « vision informationnelle du monde » s'avère globalement valide pour U1, mais elle est totalement non valide dans U2. Or, on constate que les décisions essentielles pour la vie et la marche d'une entreprise sont les décisions de type U2 : création de l'entreprise, restructuration, lancement de produits nouveaux, réorganisation, changement de métier, vente de l'entreprise, fusion de sociétés, changement de PDG, etc. Les décisions de type U1 (adaptation de la stratégie à l'arrivée de nouveaux concurrents, modification de la démarche commerciale face aux nouveaux comportements des clients, amélioration de l'organisation en place, extension de la gamme de services de même type…) peuvent être importantes, mais elles ne sauraient être qualifiées d'essentielles. Concernant la distinction entre l'important et l'essentiel (essentiel signifiant le plus important), nous nous référons notamment au philosophe M. Conche (1990) qui explique : « *Objectivement, on peut dire qu'un événement est plus important qu'un autre si plus d'événements en dépendent.* »

Le réflexe est de nier l'« Univers 2 » : on est convaincu que, grâce notamment aux progrès des outils et méthodes de traitement de l'information, le domaine des décisions prises en totale incertitude sera de plus en plus réduit dans l'entreprise. On cherche à se rassurer en croyant à l'augmentation constante de U1 et à la réduction concomitante de U2. Contre la pensée qui se veut rationnelle, nous postulons qu'il s'agit de deux « univers » totalement disjoints.

3 La « boîte noire » du décideur

L'« Univers 2 » réclame un modèle conceptuel spécifique. Au schéma de la « boîte transparente » qui fonde U1, nous opposons celui de la « boîte noire » qui repose sur trois postulats alternatifs.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

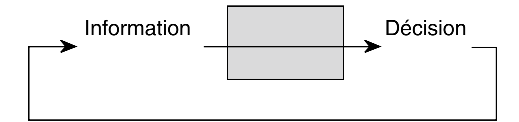


Figure 10.6 – *Le modèle de la « boîte noire »*

3.1 Le postulat du non-déterminisme informationnel

L'information ne détermine pas la décision. Comme le montre la figure 10.6, la relation entre l'information et la décision n'est pas directe : entre l'information et la décision s'interpose la « boîte noire » du « décideur ».

3.2 Le postulat de la boucle

La relation entre information et décision n'est pas une séquence, mais une boucle. Souvent, l'information vient après la décision. Une manifestation de cette inversion des relations information-décision, de cette boucle, c'est par exemple le fait pour le contrôleur de gestion de produire l'information nécessaire après coup, l'objectif étant d'expliquer et de justifier la décision prise par le « décideur » sur la base d'une conviction ou d'une « intuition » personnelle. La décision est produite par la « boîte noire » personnelle du « décideur ».

3.3 Le postulat de la « boîte noire »

L'information est un élément important, mais non essentiel de la décision. C'est la « boîte noire » personnelle du « décideur » qui est essentielle pour comprendre sa décision. La « boîte noire » choisit les informations qui l'arrangent, elle rejette les autres. L'information pertinente n'est pas une « image objective » de la réalité, il s'agit de l'information qui arrange la « boîte noire » du « décideur » : c'est l'information qui le rassure, qui lui donne raison, qui lui permet de s'expliquer, de se justifier, de l'emporter. Précisons que, tel qu'il est utilisé ici, aucune connotation péjorative ou critique n'est associée au verbe arranger.

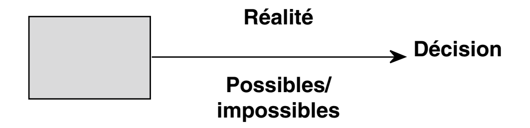
Parler de « boîte noire », c'est insister sur l'impossibilité de la rendre transparente. C'est adopter une position modeste : on ne peut pas expliquer la « boîte noire » d'une personne (l'expliquer, ce serait la rendre transparente), on peut seulement chercher à la comprendre, ce qui est très différent comme démarche de réflexion et d'action[1]. Chercher à comprendre la « boîte noire » du « décideur », c'est formuler des hypothèses sur son contenu, en sachant qu'il s'agit seulement de conjonctures ;

1. Concernant la distinction entre expliquer et comprendre, nous renvoyons notamment au débat suscité par la contribution de W. Dilthey (1947).

– ces hypothèses seront plus ou moins validées, voire infirmées ; elles ne sont jamais définitives car toujours à retravailler et à affiner.

Pour continuer à user d'un langage imagé, on peut dire que la « boîte noire » du « décideur » est pleine de (figure 10.7) :

– *raisonnements implicites* (sans s'en rendre compte, il se dit par exemple : si le leader du marché fait ceci, alors il faut rapidement faire la même chose…) ;
– *certitudes* (il est convaincu que le grand marché de demain, c'est la Chine) ;
– *hypothèses* (il se dit que les comportements des clients vont évoluer dans tel sens, il n'en est pas certain, mais il se dit que c'est fortement probable) ;
– *images et cartes mentales* (il se fait une telle image des Allemands qu'il n'envisage même pas la possibilité d'un partenariat avec des entreprises allemandes ; concernant son projet de réorganisation de la production, il a dans sa tête une carte mentale implicite sur laquelle il place ses alliés, ses concurrents et ses adversaires au sein de l'entreprise) ;
– *points aveugles et points de fixation* (il ne voit pas que le client est en train de changer d'attitude, il ne voit pas que le personnel est démotivé, il ne voit pas tel concurrent ; par contre, il fait une fixation sur tel problème interne, tel projet, telle personne) ;



Raisonnements implicites
Certitudes
Hypothèses
Images, cartes mentales
Points aveugles
Espoirs secrets
Peurs inavouables
Impératifs, etc.

Une manière d'« être au monde »

Figure 10.7 – *La « boîte noire » : un processus de « production » de réalité, de possible et d'impossible*

– *espoirs secrets* (il espère, secrètement, qu'au siège on dise de l'usine qu'il dirige qu'elle est la meilleure du groupe) ;

– *peurs inavouables* (c'est sa peur, physique, d'échouer qui permet de comprendre son réflexe consistant à décider de ne pas décider) ;

– *impératifs* (il se dit qu'il faut toujours satisfaire la direction générale ou, au contraire, qu'il se doit d'obéir d'abord à sa conscience, à sa morale).

Le plus souvent, ces raisonnements, hypothèses, certitudes, cartes mentales ne sont pas des choses dites, avouées ou même conscientes. Nous sommes, dans une large mesure, dans le « non-conscient » ; la « boîte noire », c'est le point aveugle

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

du « décideur ». C'est ce que révèlent par exemple les mémoires de R.S. Mac Namara (1995) concernant la guerre du Viet Nam. Plus de trente après, cherchant à comprendre le processus de décision qui a mené au désastre, l'ancien secrétaire d'État se rend compte à quel point les « décideurs » (les différents présidents américains et leurs conseillers, donc lui-même) étaient prisonniers d'une certitude et d'une image mentale. Ils étaient absolument certains qu'il s'agissait d'une guerre contre un mouvement communiste. L'image était celle des dominos : si le Viet Nam « tombait », tous les pays de la région allaient basculer dans le communisme. D'où l'acharnement et l'aveuglement des gouvernements américains successifs. R.S. Mac Namara explique notamment qu'il leur était par conséquent impossible d'entendre De Gaulle lorsque celui-ci cherchait à leur faire comprendre qu'ils étaient plutôt confrontés à un mouvement de libération nationale.

Reprenons la décision concernant l'entreprise B (exemple 2). On peut dire que deux « boîtes noires » s'affrontent. Comprendre la décision du directeur d'investir fortement dans les activités « nouveaux produits », c'est comprendre que dans sa « boîte noire » il y a notamment :

- une image (il explique notamment que : « si nous voulons récolter, il faut continuer à semer, si nous nous arrêtons de semer maintenant, les semailles précédentes n'auront servi à rien ») ;
- une certitude (la culture dominante dans l'entreprise empêchera celle-ci de faire face aux risques technologiques et commerciaux qu'il pressent) ;
- un raisonnement (le développement des activités « nouveaux produits » amènera un changement global de culture de l'entreprise ; c'est cette nouvelle culture qui permettra à l'entreprise de s'adapter aux nouvelles situations technologiques et commerciales).

Si le PDG est surpris, et refuse la décision du directeur, c'est parce que dans sa « boîte noire », il y a notamment :

- une peur inavouable (peur de tout ce qui menace la « paix sociale ») ;
- deux certitudes (la force d'une entreprise, c'est notamment son équilibre socio-culturel ; développer les activités « produits nouveaux », c'est remettre en cause l'équilibre social et culturel de l'entreprise) ;
- un point aveugle (il ne voit pas poindre de risques majeurs pour l'entreprise).

Ce que nous appelons « boîte noire » n'est pas de l'information stockée dans la tête du « décideur ». Alors que le modèle de la « boîte transparente » propose une approche cognitive de la prise de décision, celle de la « boîte noire » constitue une approche que l'on peut qualifier d'« existentielle » : les décisions essentielles ne découlent pas de l'information et des connaissances. L'ensemble de raisonnements implicites, de certitudes, d'hypothèses ou encore de points aveugles que nous appelons « boîte noire » constitue une manière d'exister. La « boîte noire » du « décideur », c'est sa manière personnelle d'« être au monde ». Manière d'exister et manière d'« être au monde » sont des expressions qui appartiennent au langage philosophique et donc peuvent paraître bien abstraites. Pourtant, elles ont l'avantage d'éclairer une dimension majeure de la vie dans l'entreprise : lorsque le « patron » change, les cadres et le personnel n'ont-ils pas, la plupart du temps, le

sentiment diffus mais fort que c'est le monde – le monde que constitue leur entreprise, leur usine, leur service – qui change ? Ne serait-ce pas la preuve que c'est essentiellement avec sa manière d'« être au monde », et non avec son information, que le PDG dirige l'entreprise, que le directeur d'usine dirige l'usine ?

Comprendre les décisions essentielles dans l'entreprise implique de chercher à comprendre la « boîte noire » personnelle, la manière d'« être au monde » de celui ou de ceux qui créent l'entreprise, la restructurent, la vendent, etc.

4 La réalité, le possible et l'impossible

La question des rapports entre l'information et la décision pose, en dernière analyse, celle de la réalité. Le modèle de la « boîte transparente » et celui de la « boîte noire » représentent deux réponses opposées à la question : qu'est-ce que la réalité ? Nous avons affaire à deux postulats épistémologiques antinomiques.

Dans le modèle de la « boîte transparente », la réalité est considérée comme une donnée extérieure qui s'impose au « décideur », une donnée dont celui-ci peut se faire une représentation fidèle, une image objective. Est « pertinente » l'information permettant de lire la réalité comme dans un miroir. Il s'agit de la position épistémologique dite réaliste : croire que la réalité s'impose par elle-même à nos sens et à notre esprit, que nos sens et notre esprit peuvent en produire une image exacte, c'est être réaliste.

Le modèle de la « boîte noire » postule que la réalité est essentiellement notre construction (celle du « décideur »). Comme le montre la figure 10.7, le postulat est que ce que nous appelons réalité est le produit de notre « boîte noire ». Postuler que la réalité ne nous est pas donnée mais que nous la construisons – sans nous en rendre compte – à travers notamment notre langage, nos concepts et nos méthodes, c'est adopter une position dite constructiviste[1].

Revenons à l'entreprise B pour souligner que si la décision du directeur de la division « produits nouveaux » pose un tel problème au PDG, c'est parce qu'elle révèle l'affrontement de deux réalités : la réalité de l'entreprise que s'est construite le directeur (l'entreprise est menacée, elle doit changer de culture) n'est pas celle du PDG (l'entreprise n'est pas menacée, elle doit veiller à conserver ce qui fait sa force : sa culture et son équilibre social). Ces deux réalités sont aussi réelles l'une que l'autre, l'une n'est pas plus pertinente que l'autre. Il n'existe pas de point de vue supérieur en mesure de juger les réalités qui s'affrontent.

Qu'est-ce que décider ? Nous l'avons vu, la théorie de la « boîte transparente » répond : *décider, c'est traiter de l'information.* On postule un processus conscient consistant à analyser la situation, à calculer, à étudier les chiffres, à comparer, à

1. Concernant le débat philosophique et épistémologique entre réalisme et constructivisme, se reporter notamment aux contributions de F. Selleri (1986), P. Watzlawick (1988), et F. Varela (1989).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

prévoir, etc. La théorie de la « boîte noire » répond : *décider, c'est, essentiellement, se créer des possibles et des impossibles.* L'idée de céation de possibles et d'impossibles est le point majeur de la théorie de la décision que nous avons élaborée.

Résumée en termes simples, cette idée peut être ainsi formulée : face à une situation, quelle qu'elle soit, tout humain avant de se mettre à réfléchir et à analyser, avant même de parler (de parler aux autres ou même de se parler intérieurement), a déjà « choisi » ses possibles et impossibles (techniques, économiques, sociaux, politiques, moraux…). Ce sont les possibles et impossibles dans lesquels nous nous situons préalablement qui constituent notre décision essentielle. Essentielle, car ce sont nos possibles et impossibles qui orientent et conditionnent nos décisions conscientes et réfléchies. Nos possibles et impossibles peuvent évoluer et changer, mais il ne s'agit pas d'un acte conscient, voulu ; ce n'est pas le résultat de la réflexion, de l'analyse, de l'information. Nos possibles et impossibles fondent notre manière d'exister, notre manière d'« être au monde ». Dire que nous « choisissons » nos possibles et impossibles est une formulation problématique car il s'agit d'un acte qui n'est ni conscient ni volontaire, ni maîtrisé. Nos décisions conscientes (celles que nous nous voyons prendre) découlent de notre point aveugle, à savoir ce que, *a priori*, nous estimons possible et impossible pour nous même personnellement, et pour les autres (avec qui nous vivons, avec qui nous travaillons…).

Reprenons les décisions du directeur et du PDG de l'entreprise B, sous l'angle de cette théorie des possibles et impossibles.

Pour le directeur de la division « produits nouveaux », il apparaît notamment que :

– il est impossible que l'entreprise continue ainsi (sur la base de la culture existante) ;
– il est impossible de ne pas chercher à développer l'activité « produits nouveaux » (c'est dans le développement de cette activité que réside le salut de l'entreprise) ;
– il est possible de prendre une décision contre le PDG.

Pour le PDG :

– il est impossible de mettre en cause la paix sociale ;
– il est impossible que l'entreprise soit menacée ;
– il est possible de continuer ainsi.

On ne peut pas expliquer les possibles et impossibles du « décideur », ils sont le produit de sa « boîte noire » (figure 10.7), ils expriment une manière d'« exister », sa manière d'« être au monde ». Ce que l'on peut faire, et qu'il paraît nécessaire et utile de faire, c'est essayer de comprendre, c'est-à-dire formuler des hypothèses concernant ses possibles et impossibles.

Qu'est-ce que le contrôle de gestion ? C'est une pratique d'« aide à la décision ». C'est cette définition du contrôle de gestion que nous avons cherché à situer, à comprendre et à discuter. Il s'agit d'une définition ambiguë, l'ambiguïté se situant en particulier dans la fausse évidence de la notion de décision : qu'est-ce que décider ? Afin de clarifier le débat, nous avons proposé de distinguer deux « univers » de décision (que nous avons baptisés U1 et U2) qui renvoient à deux théories de la décision : le modèle de la « boîte transparente » et celui de la « boîte noire ».

Le contrôle de gestion – étant donné la théorie de la décision qui le fonde, les concepts, le langage, les outils, les techniques et méthodes qu'il s'est donnés et qu'on lui a attribués – assure le rôle traditionnel qu'il se fixe : réduire l'incertitude du « décideur ». Contrôler, c'est chercher à réduire l'incertitude. Mais, la conception traditionnelle du contrôle de gestion a de sérieuses limites : la pratique habituelle du contrôle de gestion peut « aider » les décisions importantes dans l'entreprise, mais, trop prisonnière de la « vision informationnelle du monde » (du modèle conceptuel de la « boîte transparente » et du réalisme), elle n'est pas de nature à fournir une contribution significative aux décisions essentielles pour l'entreprise (celles de type U2).

Si son intervention se limite à U1, s'il est absent de U2, le contrôle de gestion risque d'apparaître – aux yeux des « décideurs » en particulier – de plus en plus comme une pratique, certes nécessaire, mais de second plan, voire secondaire. Dépasser son champ traditionnel d'intervention, est-ce possible pour le contrôle de gestion, à quelles conditions, avec quelles implications ? Que signifie, pour le contrôle de gestion, « intervenir » dans U2 ? Peut-il « aider » les décisions essentielles de l'entreprise ? Ce sont les fondements conceptuels et épistémologiques, le statut, le pouvoir, et finalement l'avenir du contrôle de gestion dans l'entreprise qui sont en jeu.

5 Les décisions « essentielles » de l'entreprise

Le contrôleur de gestion aimerait ne pas être considéré comme un simple « producteur de chiffres » dans l'entreprise. Il aspire à ce que son travail soit reconnu en tant qu'« aide à la décision ». Son idéal n'est-il pas de voir sa pratique acquérir le noble statut d'« aide à la décision stratégique », pour reprendre une formule que l'on entend dans les entreprises, et pas seulement dans la bouche des contrôleurs de gestion ? Le rêve du contrôleur de gestion (rêve plus ou moins avoué et avouable, rêve qui ne lui est pas spécifique) n'est-il pas d'« aider », directement et personnellement, les dirigeants dans leurs décisions « stratégiques » ?

Une telle approche présuppose notamment que :

– l'entreprise ne peut pas exister sans stratégie ;
– le fondement d'une entreprise, c'est sa stratégie ;
– l'élaboration de la « stratégie d'entreprise » est l'acte premier et primordial pour une entreprise ;
– la réflexion stratégique est celle qui se situe le plus en amont, c'est la réflexion majeure et la plus noble dans une entreprise ;
– l'intelligence stratégique est l'intelligence fondamentale et suprême ;
– les décisions « stratégiques » sont les décisions essentielles car, déterminant et conditionnant toutes les autres (le langage stratégique distingue décisions stratégiques et décisions opérationnelles), ce sont elles qui font la réussite ou l'échec de l'entreprise.

Ce sont ces connotations, ces images, ces valeurs, ces raisonnements inhérents à l'idée de « stratégie » – idée éminemment positive et noble donc – qui expliquent

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

le fait que beaucoup dans l'entreprise aspirent à pratiquer l'« aide à la décision stratégique », revendiquent un rôle d'« aide à la décision stratégique », en rêvent même. Pour ceux en position fonctionnelle, d'expertise et de conseil, voir leurs pratiques reconnues en tant qu'« aide à la décision stratégique », n'est-ce pas la reconnaissance suprême dans l'entreprise ?

Mais, il s'avère que les décisions « essentielles » d'une entreprise ne sont pas les décisions « stratégiques » ; dit autrement, les décisions « stratégiques » ne sont pas essentielles. Les décisions « stratégiques » appartiennent à l'« Univers 1 » : les outils de l'analyse stratégique permettent, dans une certaine mesure, de réduire l'incertitude. La surprise, les résistances, l'incompréhension, voire les réactions de rejet que suscite notre idée que les décisions « stratégiques » ne sont pas des décisions « essentielles », tendent à prouver à quel point les esprits demeurent soumis au discours, au langage stratégique. Se libérer du langage stratégique, c'est se rendre compte que les décisions « stratégiques » sont importantes, mais pas essentielles. C'est principalement à la lumière de ce constat que nous proposons de poser le problème de l'avenir du contrôle de gestion, et du métier de contrôleur de gestion, considéré en tant que pratique d'« aide à la décision ».

Si les décisions « stratégiques » – celles fixant la stratégie de l'entreprise (les options fondamentales concernant les produits, les marchés, les structures, les alliances, la culture…) – ne sont pas essentielles, quelles sont les décisions pouvant être qualifiées d'essentielles ? Notre recherche sur les décisions des dirigeants d'entreprise montre que les décisions « stratégiques » ne sont ni premières, ni primordiales. Pour tenter de formuler ce constat avec un minimum de rigueur et de précision, il convient de préciser que les décisions « stratégiques » sont, non pas secondaires, mais secondes ; elles sont importantes, mais secondes au sens où elles viennent après, elles découlent, elles procèdent de décisions que l'on peut qualifier de premières. Les décisions essentielles d'une entreprise, celles donc premières et primordiales, sont les possibles et impossibles personnels du dirigeant d'entreprise.

Exemple : L'entreprise C

> Monsieur C, 57 ans, patron fondateur de l'entreprise (210 personnes), décide de changer de stratégie. Il décide de mettre un terme à la stratégie de diversification et d'internationalisation dans laquelle s'était engagée l'entreprise depuis plus de dix ans. La nouvelle stratégie est, pour reprendre ses termes, une « stratégie de recentrage et de consolidation ». On peut aisément l'imaginer, les conséquences de cette décision sont nombreuses et fortes. Monsieur C explique, chiffres à l'appui, les risques qu'il y aurait à persister dans la diversification et l'internationalisation, la nécessité de se « recentrer » sur les produits et les marchés « sûrs ». Comme il s'agit d'un discours stratégique désormais fréquent, on pourrait être tenté de ne pas chercher plus loin. D'ailleurs, les explications « stratégiques » fournies par le dirigeant ont été plutôt comprises et admises par les cadres directeurs. En fait, ce changement radical de stratégie est dicté non pas par une « analyse stratégique », mais par une décision d'un tout autre ordre, une décision plus en amont, une décision intime que monsieur C ne peut pas dévoiler à l'entreprise : « Tout à coup, je me suis dit : ton fils n'a pas l'étoffe pour te succéder à la tête de l'entreprise que tu as créée. » Comme il est désormais évident, pour lui, qu'il est impossible de transmettre l'entreprise à sa famille, il désire vendre l'entreprise le plus

> vite possible (il avoue que continuer à sacrifier sa vie à l'entreprise lui est devenu impossible), et son raisonnement est qu'il doit dorénavant tout faire pour pouvoir vendre l'entreprise au meilleur prix. Il est convaincu qu'il est impossible de « bien vendre l'entreprise » en persistant dans le double risque de la diversification et de l'internationalisation. Quand on lui demande ce qui l'a amené à la conviction que son fils est incapable de lui succéder à la tête de l'entreprise, il répond qu'il est rétrospectivement surpris d'avoir pu penser le contraire aussi longtemps. Pendant des années, la stratégie de cette entreprise était fondée sur un double impossible implicite de monsieur C : il est impossible que mon fils ne prenne pas ma succession, il est impossible par conséquent que je ne fasse pas tout pour lui transmettre « une entreprise ayant de l'avenir ». Pour monsieur C, « une entreprise ayant de l'avenir » est une entreprise proposant une large gamme de produits et ouverte sur l'international.

Notre recherche montre que, d'une manière générale, les possibles et impossibles personnels du dirigeant d'entreprise pèsent autant dans le cas du « manager » PDG de multinationale que dans celui du patron fondateur de PME. Cette constatation peut également surprendre puisqu'elle contredit les clichés persistants consacrant l'opposition PME–grande entreprise : bien qu'elle soit dotée de diverses instances de réflexion et de décision au plus haut niveau, on peut constater que les décisions essentielles de la grande entreprise sont finalement des décisions tout aussi personnelles que dans une PME dirigée par le patron fondateur. N'est-il pas fréquent, dans les groupes multinationaux, que changement de PDG et changement de stratégie d'entreprise aillent ensemble ?

Les décisions essentielles que constituent les possibles et impossibles personnels du dirigeant ne sont pas de même nature que les décisions stratégiques. De même que les autres catégories de décision dans U1, la prise de décision stratégique est un processus essentiellement conscient, ce qui n'est pas le cas des décisions dans l'« Univers 2 », à savoir la formation et l'évolution des possibles et impossibles d'une personne. Les décisions stratégiques sont des décisions conscientes, en ce sens que les personnes prenant les décisions peuvent se voir en train de les prendre : par exemple, elles se voient en train d'analyser le marché, de faire des comparaisons avec la concurrence, d'hésiter sur tel point, etc.

Nous avons déjà souligné que les possibles et impossibles d'une personne constituent, au contraire, un point aveugle pour celle-ci. Les grandes évidences, les *a priori* massifs, les profondes convictions que représentent les possibles et impossibles du dirigeant d'entreprise précèdent sa conscience. Les possibles et impossibles du dirigeant ne constituent pas un acte conscient, volontaire, maîtrisé. Le PDG de multinationale, tout autant que le patron de PME, est fortement esclave de ses possibles et impossibles (ce qui ne signifie pas qu'il ne doit pas en être tenu pour responsable). Les possibles et impossibles du dirigeant constituent, pour le meilleur et pour le pire (pour lui-même et pour les autres), ce que l'on peut appeler sa prison mentale.

Comme le montre le cas de monsieur C, c'est seulement dans des circonstances exceptionnelles (par exemple à travers une crise personnelle forte) que la personne peut prendre conscience des possibles et impossibles dans lesquels elle vit. Dire

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

que les décisions essentielles précèdent et conditionnent les décisions stratégiques, c'est dire que la non-conscience précède et fonde la conscience.

Ce qui ressort, ce que montre la figure 10.8, c'est la nécessité d'une démarche générale de décision faisant précéder la stratégie (l'analyse stratégique) d'un « travail » spécifique sur les possibles et impossibles. *Cette démarche exige de la part du contrôleur de gestion la volonté et la capacité de faire remonter le débat et la réflexion aux possibles et impossibles*. Quels sont nos possibles, quels sont nos impossibles ? Quels possibles et quels impossibles (économiques, organisationnels, commerciaux, technologiques, éthiques...) pouvons-nous, voulons-nous, devons-nous nous donner ? Ce sont ces deux séries de questions qui structurent, orientent et stimulent la démarche du contrôleur de gestion lorsqu'il intervient sur les décisions « essentielles » de l'entreprise.

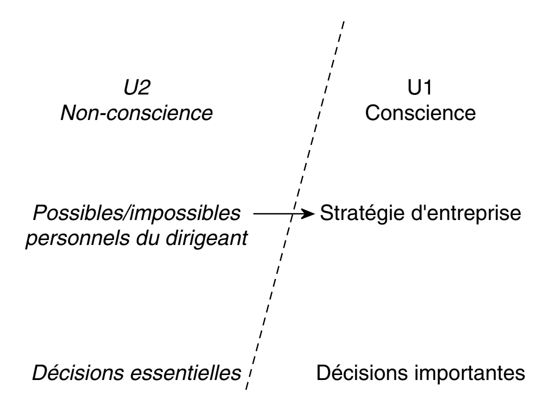


Figure 10.8 – *Décisions essentielles et décisions stratégiques d'entreprise*

6 Le contrôleur et le décideur

Qu'est-ce qui autorise l'hypothèse d'une contribution du contrôleur de gestion à ce nécessaire travail sur les possibles et impossibles ? La recherche-action que nous avons conduite confirme les fortes limites de l'introspection : en réfléchissant isolément à ses possibles et impossibles, le dirigeant ne fait que tourner en rond dans sa prison mentale. Travailler les possibles et impossibles, c'est en prendre conscience, les expliciter, les discuter, les remettre en cause. C'est par conséquent dans l'échange, le dialogue, le débat avec d'autres que s'effectue ce travail. Pour quelle raison le contrôleur de gestion s'écarterait-il des protagonistes susceptibles de prendre part à ces échanges et débats à travers lesquels se construisent et se jouent les décisions « essentielles » de l'entreprise ?

Dans U1, nous sommes dans un « univers » que l'on peut qualifier de dépersonnalisant : il s'agit grâce à l'information et à l'analyse de réduire le plus possible la subjectivité dans les décisions. U2 est, au contraire, un « univers » éminemment

personnel : les possibles et impossibles majeurs d'une entreprise sont essentiellement les possibles et impossibles personnels du dirigeant. « Travailler » sur les décisions « essentielles », c'est pour le contrôleur de gestion entrer dans une relation intime avec le « numéro un ».

Quelle est la nature, quel est le sens de cette relation ? Que signifie « aider » les décisions essentielles ? Concrètement, quelle attitude avoir par rapport aux possibles et impossibles du dirigeant ? Deux options majeures, deux grands rôles, s'offrent au contrôleur de gestion : il peut jouer au conseiller du prince ou décider d'assumer le rôle de fou du roi.

Jouer au conseiller du prince, c'est décider d'épouser la cause personnelle du prince, c'est choisir de soutenir ses possibles et impossibles personnels. Le contrôleur de gestion peut vouloir aider le dirigeant parce qu'il croit sincèrement en lui, parce qu'il est convaincu que sa démarche, sa conception de l'entreprise, sa vision du futur sont les « bonnes » ; parce qu'il est persuadé que les possibles et impossibles du dirigeant sont les « bons » pour l'avenir de l'entreprise. Il peut aussi vouloir aider le dirigeant, parce qu'il est fasciné par sa personne (son charisme par exemple) ou par le pouvoir en général. Il peut décider de soutenir les possibles et impossibles du dirigeant par calcul carriériste. Quelle que soit sa motivation profonde, le contrôleur de gestion choisit de servir les intérêts personnels du dirigeant. Par exemple, dans le cas de l'entreprise B, un contrôleur de gestion jouant au conseiller du prince soutiendra le possible et les deux impossibles du président (il est possible de continuer ainsi, il est impossible que l'entreprise soit menacée à moyen terme, il est impossible de mettre en cause la paix sociale) ; il cherchera à fournir à celui-ci des chiffres et des études l'aidant à justifier son possible et ses deux impossibles, il lui adressera des conseils sur la manière de présenter tel ou tel argument dans le débat.

Pour tenter de préciser *le rôle de fou du roi*, et afin d'échapper au risque des clichés, nous nous appuyons sur le beau livre de J. Kross intitulé *Le Fou du tzar* (1989). C'est l'histoire tragique d'un noble, Timothée von Bock, qui, proche conseiller du tzar Alexandre Ier lors de l'avènement de celui-ci, est rapidement jeté en prison et brisé par le souverain. Au départ, la confiance entre les deux hommes est telle qu'Alexandre demande à Timothée de jurer de lui dire toujours la vérité. Quand la politique du tzar change de cap, fidèle à sa promesse, il lui adresse un mémoire contenant un réquisitoire contre le changement de politique ainsi qu'un projet de constitution pour la Russie. La vérité qu'il lui dit est telle qu'accusé de folie, l'ancien conseiller est emprisonné. Malgré les longues années passées au cachot, et les souffrances endurées par sa famille, Timothée ne renie pas ses convictions. Timothée est-il fou ?

Ainsi, il faut notamment comprendre que le fou du roi n'est pas forcément contre le roi. En fait, il n'est ni pour ni contre lui. Alors que le conseiller du prince épouse les intérêts personnels du souverain, le fou du roi se réfère à des intérêts supérieurs (liberté, respect de la loi…). Sa démarche consiste à *renvoyer l'homme de pouvoir à sa liberté et à sa responsabilité personnelle* (face à la nation, à l'histoire, à Dieu…). Le fou du roi cherche à être, sinon un homme libre (quelle prétention !), du moins un homme plus libre. Pour beaucoup d'humains, cette plus grande liberté

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

dont il use à l'égard du détenteur du pouvoir suprême est non pas du courage mais de la folie.

Reprenons le cas de l'entreprise B. Assurer le rôle de fou du roi, c'est, pour le contrôleur de gestion, non pas servir les possibles et impossibles du président, mais les interroger, les soumettre à la question (à travers ses chiffres, dans ses études et rapports, dans les réunions de travail au sein de l'entreprise, à l'occasion d'échanges directs qu'il peut avoir avec lui). Celui dont la démarche se rapproche le plus de ce que pourrait être l'attitude du fou du roi dans ce type de situation, c'est le directeur de la division « produits nouveaux » : même s'il ne s'en rend pas compte, s'il ne vit pas les choses de cette manière, l'usage qu'il fait de sa liberté – sa désobéissance en fait – oblige le président à expliciter, à justifier et à assumer ses possibles et ses impossibles personnels vis-à-vis de l'ensemble de l'entreprise. Pourquoi ce directeur prend-il un tel risque personnel ? Il craint sincèrement pour l'emploi, pour la vie de la région, convaincu qu'il est que si l'entreprise ne se lance pas dans les produits nouveaux, si elle ne change pas de culture, sa pérennité sera très vite en péril.

Une ambiguïté demeure, celle liée à la notion de vérité. Le fou du roi ne possède pas la vérité, pas plus et pas moins que quiconque. Sa démarche consiste à rappeler directement à l'intéressé, que ce n'est pas parce qu'on est le roi que l'on possède la vérité. Ce n'est pas de la vérité dont est porteur le « contrôleur de gestion-fou du roi », sinon de l'exigence du débat portant sur les intérêts supérieurs ; supérieurs aux intérêts personnels du dirigeant, supérieurs aux intérêts de l'entreprise. Dans U1, le contrôleur de gestion raisonne en termes de budgets, coûts, cash flow, productivité, parts de marché, qualité de service… Dans U2, les intérêts supérieurs, auxquels il se réfère et renvoie le dirigeant, concernent non pas la performance de l'entreprise, mais les relations entre l'entreprise et la société. Sont en jeu : l'emploi, la vie des régions, la qualité de l'environnement, l'espoir des jeunes, la durée de travail, la qualité de la vie quotidienne, la citoyenneté, la liberté, la justice, la démocratie… En tant que fou du roi, le contrôleur « aide » le dirigeant à prendre conscience de ses possibles et impossibles, l'obligeant à assumer ses décisions vis-à-vis de l'entreprise et de la société. Il l'« aide », ou plutôt l'oblige, à être responsable finalement.

*

* *

Rappelons, en guise de conclusion, que, partant d'une citation de J.M. Keynes, nous avons cherché à savoir si la pratique du contrôle de gestion était prisonnière d'une théorie dépassée. La réponse qui se dégage est que, en tant que pratique d'« aide à la décision », le contrôle de gestion est prisonnier d'une théorie non pas dépassée, mais restrictive ; une théorie réductrice de la relation information-décision, et finalement de la réalité. Le risque pour le contrôle de gestion est de demeu-

rer une pratique de second plan, voire secondaire. Nous avons suggéré que son avenir réside dans sa capacité à élargir son domaine d'intervention, à dépasser sa pratique traditionnelle, à intervenir plus amont dans le processus de décision. Mais, pour avoir une chance sérieuse de travailler sur les décisions essentielles, le contrôleur de gestion a besoin d'un autre modèle conceptuel, d'une autre épistémologie, d'un autre langage, et finalement d'autres valeurs.

Comment y parvenir en partant de la situation actuelle, des rôles et des pratiques actuels de la fonction contrôle de gestion ? C'est un pan du rideau levé par la quatrième partie de ce manuel, plus spécifiquement consacrée au contrôleur de gestion dans l'organisation, à son métier et à sa fonction.

Questions

Section 1

1. *En quoi le contrôle de gestion a-t-il besoin d'informations ? Donnez des exemples.*
2. *Pourquoi parle-t-on de systèmes d'information « transparents » ?*
3. *Quelles différences faites-vous entre système d'information et système informatique ?*
4. *Illustrez la notion d'informations « informelles ».*

Section 2

1. *La décision est-elle fonction de l'information ?*
2. *Quelle est la « vision du monde », quel est le postulat, qui fonde la pratique traditionnelle du contrôle de gestion en tant qu'« aide à la décision » ?*
3. *Quels sont les « univers » de décision qu'il convient de distinguer ?*
4. *Qu'est-ce que la « boîte noire » du « décideur » ?*
5. *Quelles sont les décisions essentielles d'une entreprise ?*
6. *Comment, et dans quelle mesure, le contrôleur de gestion peut-il « aider » les décisions essentielles de l'entreprise ?*

L'essentiel

Système d'information, organisation et contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a toujours envisagé ses rapports avec le système d'information (et sa base technique, le système informatique) dans une logique de moyens, le système d'information devant fournir les informations nécessaires au contrôle.

Les technologies de l'information et de la communication (TIC) posent désormais le problème de la neutralité du système d'information. D'un côté, elles facilitent considérablement le support matériel du contrôle en offrant un système souple, riche et évolutif. D'un autre côté, les budgets consacrés aux matériels et logiciels augmentent considérablement. Après avoir géré avec l'informatique on s'organise avec, au point de concevoir l'entreprise entière en

☞

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.



fonction de son système informatique. On parle alors d'impact structurant des systèmes d'information, qui conduit à se demander s'il l'on est encore face au « moyen » du contrôle ou si, on ne pourrait pas parler de contrôle en tant que sortie, parmi d'autres, du système d'information. Le système d'information conduit alors à renouveler la lecture des problèmes de contrôle en s'intéressant aux rapports des acteurs à l'information. On met alors en évidence le rôle du système d'information informel et l'ambiguïté créée par l'information en termes de compréhension (et donc d'action) pour les individus et les groupes dans les entreprises.

Le contrôle de gestion en tant que pratique d'aide à la décision

Collecter, créer, synthétiser, analyser, diffuser de l'information afin d'« aider » la décision, tel est un des impératifs majeurs qui expliquent et justifient classiquement le contrôle de gestion. La décision étant fonction de l'information, il est essentiel d'améliorer « toujours plus » l'information du « décideur ». D'où tout le travail de traitement d'information consistant à concevoir des ratios et des tableaux de bord, à établir des prévisions, à calculer les coûts de revient ou encore les écarts entre budgets et réalisations.

Mis à part les risques de « surinformation » qui lui sont inhérents, ce postulat s'avère globalement valide, mais seulement pour une certaine catégorie de décisions, celles appartenant à l'« Univers 1 ». Dans U1, on peut réduire l'incertitude ; la décision prise est essentiellement fonction de l'information du « décideur ». Les décisions de type U1 sont des décisions d'évolution, de continuité, d'adaptation (modification de la politique commerciale suite à l'évolution de certains comportements du client, extension de la gamme de services du même type, amélioration de l'organisation existante sur la base d'une démarche de *benchmarking*). Ces décisions s'avèrent, tout au plus, importantes.

Le postulat en question s'avère non valide pour les décisions appartenant à l'« Univers 2 ». Dans U2, on ne peut pas réduire l'incertitude, celle-ci est incompressible car infinie. C'est l'« univers » des grandes décisions de création, de discontinuité et de rupture (création d'entreprise, lancement d'un produit radicalement nouveau, changement total de marché, vente de l'entreprise…). Ce sont les décisions de type U2 qui sont essentielles du point de vue de l'avenir et de la pérennité de l'entreprise. Or, celles-ci reposent sur les possibles et impossibles (économiques, organisationnels, commerciaux, technologiques, sociaux, politiques, éthiques…) personnels du « décideur », patron de PME ou PDG de multinationale. Mais, les possibles et impossibles du dirigeant constituent son point aveugle : la formation, l'évolution, des possibles et impossibles est essentiellement un processus non conscient.

Le risque majeur pour le contrôle de gestion est de demeurer prisonnier d'un postulat et d'un langage qui en font une pratique d'« aide à la décision » nécessaire mais de second plan, voire secondaire : tel qu'il est traditionnellement pensé et pratiqué, le contrôle de gestion concerne les décisions importantes, et non les décisions essentielles, de l'entreprise. Sont en jeu ses fondements conceptuels, son statut, son pouvoir et finalement son avenir.

« Aider » les décisions essentielles de l'entreprise (celles de type U2) suppose au contraire pour le contrôleur de gestion de travailler, d'intervenir sur les possibles et impossibles personnels du dirigeant. Deux grandes options s'offrent à lui : jouer le conseiller du prince ou assurer le rôle de fou du roi. Dans le premier cas, il s'agit pour lui d'utiliser ses chiffres et ses études pour soutenir et justifier les possibles et impossibles du patron. Dans la seconde hypothèse, se référant à l'exigence d'un débat portant sur les relations entre l'entreprise et la société (emploi, qualité de l'environnement, justice, liberté, démocratie…), il utilise ses chiffres et ses études pour interroger, pour soumettre à la question, les possibles et impossibles personnels du dirigeant. Il l'oblige à les assumer vis-à-vis de l'entreprise et de la société, c'est-à-dire à être responsable.

11 GESTION DU RISQUE ET RESPONSABILITÉ SOCIALE DE L'ENTREPRISE

Les deux thématiques, celle du risque et celle de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) constituent aujourd'hui de véritables enjeux en termes de contrôle, plus que de contrôle de gestion *stricto sensu*. Force est de constater en effet que ces deux enjeux lui échappent, même si ces thématiques ont une importance opérationnelle notoire. À la maîtrise du risque correspond le développement des services de risk management et à celui de la RSE celui des directions du développement durable (le plus souvent autonomes) ou des directions de la RSE (ou du rattachement de la dynamique RSE à la Direction des ressources humaines). Mais il faut d'abord souligner la déconnexion qui existe entre ces deux thèmes de gestion. Dans les deux cas, il existe bien, en termes de contrôle, un projet de maîtrise (des risques pour le premier et des perspectives environnementales et sociétales dans le second), mais c'est la seule chose qui les relie au premier degré.

Section 1 ■ La maîtrise des risques
Section 2 ■ Responsabilité sociale de l'entreprise et contrôle

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Section 1 LA MAÎTRISE DES RISQUES

L'usage généralisé du concept de risque est aujourd'hui significatif d'une réinterprétation d'un projet de maîtrise des situations par les dirigeants d'entreprise, au travers d'une notion reprise du langage courant, plus ou moins chargée des sens qui lui sont attribués dans d'autres champs et réinterprétée dans celui de l'organisation et de la gestion :

– continuité car il s'agit toujours de réduire l'incertitude, d'obtenir des garanties ;
– réinterprétation car cette incertitude est étendue, au travers du concept de risque, non plus seulement aux personnes mais également aux situations.

La gestion du risque s'inscrit donc comme conséquence du changement voulu par les dirigeants des entreprises au regard d'un changement non voulu (celui de l'« environnement » de l'entreprise). Un tel risque se divise entre le risque intérieur à l'organisation et le risque de l'interaction construite entre l'organisation et son environnement. La représentation de l'entreprise comme collectif risqué mais sur la base de risques observables et gérables « déborde » maintenant du cadre comptable et juridique qui constituait jusqu'ici la représentation sociale qui était la sienne, d'où le fait qu'elle dépasse aussi des responsabilités attribuées au contrôle de gestion.

Afin de « maîtriser » les risques, en lien avec des normes, les perspectives gestionnaires vont multiplier les protocoles comme *check-list* de régulation du fonctionnement. Ces protocoles possèdent la caractéristique d'effectuer un mélange entre des savoirs techniques spécialisés et des perspectives managériales. Les normes sont marquées par leur vocation utilitariste, par la corrélation qu'elles établissent entre la création et le contrôle des risques et elles définissent une responsabilité faite de prescriptions et de recherche de conformité.

La thématique du risque peut être vue comme venant réinjecter les perspectives de durée dans une dynamique gestionnaire qui a opté pour le « court terme ». C'est une forme de défense face à des forces plus profondes à l'œuvre dans le monde (variations climatiques, volumes et modalités des échanges de biens et de services, caractères démographiques des populations, substance technique des sociétés, etc.). La perspective gestionnaire du risque contient donc, dans le rapport au temps, l'idée de l'incertitude des rapports « hommes – nature – économie et société » sur la base de paramètres qui lui sont exogènes mais dont il faut dominer les conséquences. On peut aussi mettre en avant combien les situations de gestion actuelles sont créatrices de risques (il suffit de prendre l'exemple des outils de la flexibilité en machines et en main-d'œuvre avec les techniques de gestion en flux tendus). Le risque constituerait alors le lieu de rationalisation des irrationalités « créées » par les situations de gestion.

Comme le souligne F. Chateauraynaud (2003), la notion de risque débouche sur celles d'alerte et de vigilance. Les actes d'alerte et de vigilance sont aujourd'hui

traités de façon gestionnaire, non plus comme des actes isolés mais comme des processus, ce qui introduit une forme de continuum entre la crise (ponctuelle) et le risque (permanent) sur la base d'un jeu entre trois aspects : les milieux, les dispositifs et les représentations. L'alerte dépend des milieux où elle s'applique, milieux qui constituent une forme de fond indéterminé (ne parle-t-on pas de « milieu ouvert ») qui se transforme suivant des logiques propres. Les dispositifs viennent construire des tensions au fil du temps et ce sont leurs réaménagements qui les modifient dans une perspective où les accidents sont des moments importants dans le déclenchement des révisions. Les représentations se construisent au regard des arguments qui traversent les milieux et les dispositifs. L'expérience se partage quand on partage les mêmes épreuves… La mise à l'épreuve des représentations concerne leur stabilité et la modification des représentations sera ainsi un des points fixes de la gestion des risques, mais dans le sens de quels intérêts ? C'est pourtant sans doute le jeu des tensions entre alerte et vigilance qui serait, au regard du thème du risque, fondatrice des problèmes de gestion pour ce qui concerne les interrogations sur les interactions entre des milieux, des dispositifs et des représentations.

Les questionnements ont principalement apporté des définitions et des typologies, des cadres de réflexion (l'avant crise, l'explosion, la post-crise par exemple), des prescriptions (la réactivité organisationnelle, la communication externe, l'attention aux victimes, la prévention, la mise en place de procédures de retours d'expérience, l'apprentissage, etc.), des documentations sous forme de cas. Il faut constater l'accroissement de l'éventail des préoccupations. Les menaces à grande échelle sont prises en compte (au travers des PCA par exemple – Plan de continuation d'Activité). Les modèles d'interprétation s'intéressent à l'impact des perturbations sur les représentations (le SIDA par exemple). Ils tiennent compte de la construction de la défiance, des dynamiques de crises compte tenu du nombre d'acteurs qui s'impliquent (avec l'irruption des médias, par exemple).

Il se produit d'ailleurs une forme de continuum entre la gestion interne des risques par l'entreprise et la gouvernance des risques au niveau de la société. La sécurité des entreprises est vue comme contribuant à la sécurité des sociétés, procédures de gestion du risque comprises. Ce continuum opère du fait de l'interférence de trois aspects : la précaution, l'injonction à la prévention & gestion des risques et l'assurance nécessaire des risques potentiels de grande taille (Godard *et al.*, 2003). On fonde ainsi la gestion des univers controversés à partir de quatre variables : les modes de perception des problèmes par les personnes ayant à décider, la nature des intérêts concernés, le degré de réversibilité présumée des phénomènes, le degré de stabilisation de la connaissance scientifique des problèmes. La gestion des risques vient alors poser le problème de l'imbrication des enjeux d'action et de connaissance.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

1 Fondements de la notion de risque

L'omniprésence du thème aujourd'hui est telle que l'on pourrait presque dire, à la limite, que tout serait aujourd'hui risque et crise, faisant de ce concept un

concept « impossible ». De façon plus positive, comme le souligne P. Lagadec (2003), la crise est essentiellement fugitive, son interprétation est reconstruite par les acteurs. C'est une question sensible, dangereuse qui implique les affects.

Le risque apparaît aujourd'hui au regard d'une double filiation :

- celle de l'assurance qui suit la longue histoire de la répartition des risques entre assurance et réassurance, l'intervention de l'État pouvant d'ailleurs intervenir aux deux niveaux ;
- celle de l'assistance.

Les deux filiations ayant été motifs du développement des techniques de gestion de la personne et des situations en établissant un lien entre vulnérabilité et risque.

Dans les entreprises, la fiabilité se concrétise par une triple perspective, organisationnelle :

- Une « automatisation – informatisation » qui serait à même de réduire l'« aléa humain ».
- Le développement corrélatif de systèmes « hommes – machines », réintroduisant de façon dialectique ce même « aléa » humain.
- Les externalisations qui n'externalisent pas pour autant « l'aléa » humain, car ce n'est pas parce que la fourniture de la prestation est acquise que cet aléa disparaît ; il a simplement été transféré « en amont », ne dédouanant pas pour autant l'acquéreur de la responsabilité des conséquences de l'occurrence du risque, surtout s'il peut payer…

Les représentations du risque ont toujours évolué pour ce qui concerne l'attitude générale face au risque aussi bien dans l'espace que dans le temps, suivant les sociétés et leurs cultures. C'est à ce titre que le rapport au risque constitue, d'après D. Bollinger et G. Hofstede (1987) un des « déterminants » culturels du rapport au monde au travers de la notion d'aversion face à l'incertitude qui est « le degré de tolérance qu'une culture peut accepter face à l'inquiétude provoquée par des événements futurs ». Le risque est donc une notion chargée d'ambiguïté qui donne aujourd'hui lieu à publication d'une abondante littérature de type compréhensive (d'inspiration généralement sociologique) plutôt européenne, de type pragmatique (centrée sur les procédures) plutôt anglo-américaine ou de type juridique (focalisée sur le fait de savoir comment se protéger contre les risques) que l'on retrouve dans les deux zones géographiques mentionnées. Le risque conduit aujourd'hui à la construction d'une sorte de discipline qui lui est consacrée : les cyndiniques, forme d'institutionnalisation de la question. P. Rubise rappelle les conditions d'émergence des cyndiniques en rappelant le colloque fondateur de 1987 à l'Unesco et la création de l'Institut Européen de Cyndiniques en liaison avec la question des risques technologiques.

2 Sécurité, fiabilité, risque

Sécurité, fiabilité et risque constituent la trilogie conceptuelle de référence du domaine, « sécurité » étant également liée à « sûreté ». Les notions sont distinctes,

mais les protocoles de gestion du risque tendent aujourd'hui à les rapprocher. C'est en particulier le cas de la sécurité informatique et de la sûreté de fonctionnement, ce qui est normal au regard du tressage qui existe, depuis la décennie 80, entre les techniques informatiques et celles de l'automatisation, ce rapprochement étant effectué sous le chapeau commun de la gestion des risques.

Au premier degré, la notion de sécurité est associée à celle de sûreté et de danger. De plus, au premier degré, le pendant du concept de risque est celui de sécurité dont l'horizon le plus large est la sécurité collective. Tout comme pour le concept de risque, il lui est attribué nombre de qualificatifs. On parlera ainsi de sécurité sociale, concept ancré dans l'univers socio-politique, de sécurité civile (et, par extension, de sécurité collective), de sécurités liées à des développements spécifiques de la technoscience (sécurité informatique, sécurité alimentaire, etc.). Pour le domaine nucléaire, c'est le concept de sûreté qui sera utilisé alors que l'on parle plutôt de fiabilité pour les processus industriels. En évocation, l'inverse de la sécurité est l'insécurité. Le sentiment de sécurité (et d'insécurité) constitue le fondement essentiel de sa représentation, rendant ainsi particulièrement difficile son analyse en dehors d'une première référence au sentimentalisme.

Commençons par remarquer combien le thème du risque tend à ajouter des « zéros » à ceux dont on hérite de la gestion de la qualité. Au « zéro défaut », « zéro stock », « zéro panne », « zéro papier », « zéro délai » viennent s'ajouter le « risque zéro », le « zéro mort » de la sûreté et la « tolérance zéro ». La « tolérance zéro » se situe bien dans la continuité des politiques d'assurance qualité dont elle constitue l'objectif ultime. Remarquons aussi combien la « tolérance zéro » induit le calcul des risques du fait de la nécessité d'évaluer ce que l'on risque lorsque l'on franchit « la ligne blanche » si l'on est vu.

La montée en puissance de la thématique du risque a également conduit à mettre en exergue d'autres déclinaisons du concept de sécurité. Il en va ainsi de la notion de sécurité sanitaire apparue avec les problèmes du sang contaminé, de l'hormone de croissance, de la maladie de Creutzfeldt-Jacob, du rôle de l'amiante dans les cancers du poumon, etc. qui ont illustré les défaillances des structures de veille et de contrôle sanitaires. L'objectif de la sécurité sanitaire est d'éviter que de tels risques viennent détériorer la santé, notamment ceux qui peuvent être modifiés du fait de l'environnement physique, chimique et microbiologique. La sécurité sanitaire ne peut donc pas se diviser aussi aisément que cela en sécurité médicale, alimentaire ou environnementale, d'où l'idée d'une agence de sécurité sanitaire unique, assurant veille et contrôle en amont, indépendante et non soumise aux pressions.

Un autre corrélat de la question du risque est la fiabilité. C'est sans doute la notion qui a le plus été intégrée aux outils de gestion. La définition de la fiabilité adoptée par la Commission Électrotechnique Internationale (CEI) et par la plupart des spécialistes est la suivante : « Caractéristique d'un dispositif, exprimée par la probabilité qu'il accomplisse une fonction requise dans des conditions données, pendant une durée donnée. » Le terme est récent mais la problématique vieille comme la technique. C'est la complexité technique des machines qui induit le fait que les conséquences d'une panne sont de plus en plus catastrophiques (par

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

exemple, avions gros-porteurs, lanceurs spatiaux, équipements de contrôle d'installations importantes : centrales nucléaires, usines de production, etc.). Ces équipements sont tels qu'il est de plus en plus difficile de corriger un défaut de fonctionnement par l'intervention humaine. Il a donc fallu rénover les techniques de conception, de réalisation et de contrôle dans la mesure où la fiabilité n'est pas une caractéristique que l'on peut ajouter à un dispositif après qu'il soit conçu, fabriqué et contrôlé. La fiabilité occupe aujourd'hui une place aussi importante que les caractéristiques fonctionnelles (vitesse, capacité, etc.). Dans le cas des biens de consommation durables, les répercussions d'une panne ne sont pas *a priori* majeures, mais la fiabilité est devenue une caractéristique à laquelle on prête de plus en plus d'attention (par exemple dans les équipements électroménagers et audiovisuels, l'automobile, etc.). La fiabilité est donc, en quelque sorte, la science des défaillances. Elle se caractérise par l'apparition d'un défaut correspondant à un non-fonctionnement total du dispositif considéré.

Il existe ainsi plusieurs classifications des défaillances :

– Celle qui est fondée sur la rapidité d'apparition de la défaillance avec la défaillance progressive ou par dérive lorsqu'il existe des signes avant-coureurs, détectés ou non (par exemple celle qui est liée à l'usure) et la défaillance catalectique lorsque l'apparition est brutale.

– Celle qui est fondée sur la nature des défaillances dans la vie du dispositif avec les défaillances non réparables (les produits concernés ne peuvent avoir qu'une défaillance dans leur vie) et les défaillances réparables. On distingue les défaillances précoces ou de jeunesse, les défaillances aléatoires et les défaillances par usure, cette classification permettant généralement de définir trois périodes dans la vie des dispositifs : celle des défauts de jeunesse, la vie utile, puis la période d'usure.

Les deux caractéristiques essentielles des défaillances en fonction du temps sont, d'une part le taux de défaillance sensiblement constant pendant la « vie utile » et, d'autre part, le fait que la durée du palier corresponde à la durée de vie « utile ». Les défaillances qui surviennent pendant la durée de la vie utile sont généralement catalectiques ; les défaillances progressives apparaissent surtout au cours de la période d'usure. Les calculs de fiabilité sont aux fondements des calculs prévisionnels indispensables dans la phase de conception d'un équipement. L'idée maîtresse des calculs de fiabilité est que, quelle que soit la configuration, il serait toujours possible, connaissant la fiabilité de chaque élément (composant ou sous-ensemble), de déterminer la fiabilité de l'ensemble. Les conditions de fonctionnement, introduites dans la définition même de la fiabilité, englobent à la fois l'environnement physique dans lequel est appelé à fonctionner le dispositif et son environnement technique.

Dans la fiabilité d'un équipement, on distingue la caractéristique de fiabilité propre à l'équipement lui-même, parfois appelée fiabilité inhérente ou intrinsèque lorsqu'il est amené à fonctionner dans des conditions bien définies et précises (physiques et techniques), et un coefficient d'exploitation caractérisant les écarts entre les conditions physiques et techniques réelles et celles théoriques et précises

correspondant à la définition du dispositif étudié. Le produit de ces deux termes est parfois appelé fiabilité opérationnelle. La fiabilité intrinsèque est fonction de la fiabilité des composants, du projet ou de la conception, et enfin de la réalisation technique du dispositif. La fiabilité opérationnelle est le produit de la fiabilité intrinsèque, par le coefficient d'exploitation. En fait, il est pratiquement impossible de déterminer *a priori* ce dernier autrement que par analogie avec des dispositifs semblables antérieurement étudiés et exploités.

La notion de risque pourrait être considérée comme un « objet frontière », c'est-à-dire une référence qui peut circuler à l'intérieur de plusieurs communautés en conservant le même nom sans pour autant recouvrir les mêmes « réalités » sans qu'elles ne soient pour autant aussi disjonctives que cela. Le mot français daterait du XVI[e] siècle et son étymologie serait liée à l'activité commerciale maritime (le risque que court une marchandise en mer) qui exprimerait le danger lié à une entreprise et, dans sa version militaire, la chance ou la malchance pour un soldat. Risquer se trouve ainsi avoir pour synonyme tenter, entreprendre, marquant ainsi la distinction qui va s'opérer, dans le développement du capitalisme, entre le risque d'entreprendre (avec le profit) et celui de son financement (avec l'intérêt). Ces deux risques sont aujourd'hui complétés par le risque sur le capital humain dans la mesure où les entreprises qui sont aujourd'hui des organisations de grande taille sont également considérées comme des collectifs risqués.

Le risque peut être considéré comme « objectif » (résultat d'une approche « rationnelle » non interprétative du risque) ou « perçu » suivant la position de l'agent dans son exposition au risque et/ou sa psychologie (Godard *et al.*, 2003). C'est ce qui permet d'introduire toute l'importance des biais cognitifs et du poids des représentations et de distinguer « risquophiles » de « risquophobes », le risque étant finalement indéfini en lui-même. Les médias comme porteurs de représentations jouent un rôle important dans cette dualité en renforçant le poids de l'aspect perçu par rapport à celui d'une approche rationnelle. D'autres axes de compréhension existent également, axes dont il est intéressant de faire mention ici. R. Laufer (1993) invite à la distinction à effectuer entre risque majeur et risque mineur. Le risque majeur est la situation correspondant à l'occurrence d'une situation conduisant à de lourdes conséquences. Barthélémy (2 000) va coupler fréquence et gravité pour générer la typologie suivante : risques de fréquence (fréquence élevée et gravité faible), risque de gravité (gravité forte mais probabilité d'occurrence faible), risques négligeables (fréquence et gravité faibles), risques inacceptables (fréquence et gravité élevées), risques « moyens » (fréquence et gravité moyennes). O. Godard *et al.* (2003) invitent à mettre au regard des différents types de risque, l'existence de principes : risques inconnaissables : principe d'exonération, risques suspectés : principe de prévention, risques avérés : principe de prévention, risques réalisés : principe de réparation.

D'autres risques sont aujourd'hui mentionnés comme le risque thérapeutique concernant le rapport entre « santé » et « stratégies médicales », le risque alimentaire et le risque environnemental, d'apparition récente, le risque naturel qui constitue une « tendance de fond » et le risque technologique, de plus en plus couplé avec le risque environnemental. Ces différentes acceptions participent à la pro-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

lifération actuelle des risques à épithète qui possèdent un caractère combinatoire rendant d'autant plus difficile la représentation du risque.

3 La maîtrise des risques

L'axe permettant de fonder la perspective gestionnaire du risque est celui qui distingue les techniques d'évaluation du risque (*risk assessment*) des techniques de management du risque (*risk management*), ces deux volets pouvant fonctionner aussi bien ensemble qu'indépendamment. Une autre dualité possible est celle que F. Jubert (2006) mentionne, d'après E. Freidson (2001), entre deux modèles de la gestion des risques : le modèle du « professionnalisme » (où compétences individuelles et expertise priment) et le modèle « bureaucratique » (où c'est la formalisation des règles qui prime).

Les réponses organisationnelles reposent principalement sur le présupposé de l'homme « risqué » d'où :

- la réduction par automatisation de l'intervention humaine partout où cela est possible ;
- le repérage et l'élimination des sources principale d'erreurs humaines ;
- la limitation de l'initiative des opérateurs par la mise en œuvre de procédures et de règles censées tout couvrir.

Mais outre l'ensemble indéterminé que constitue la gestion du risque, tous ces aspects « font système », la fiabilité de fonctionnement accrue qui en découle entraîne corrélativement une baisse de la vigilance, effet parfois qualifié de paradoxe d'Icare (Miller, 1993). La conduite des processus se présente en effet assez peu comme une suite d'activités bien ordonnées. Il existe nombre d'activités peu programmables et des situations imprévues ou ambiguës, d'où l'importance de la reconnaissance du rôle des hommes (Journé, 1999).

Sur un plan plus général, la littérature professionnelle sur la gestion du risque repose sur deux aspects : un plaidoyer pour le managérialisme et un culte voué à la simplicité donnant lieu à une véritable boulimie de méthodes et de recommandations dans une perspective réduisant brutalement la dimension technologique de cette gestion à un ensemble d'outils. C'est pourquoi elle sera remplie de références à des normes (considérées comme des techniques d'évaluation du risque) et à des *check list* (techniques de management du risque) au travers des grilles du PPSS (Prévention, Protection, Sécurité, Sauvegarde). Elle conduit alors à se référer aux modalités de gestion de la qualité en introduisant une forme de circularité entre gestion du risque et gestion de la qualité. Gérer la qualité, c'est gérer le risque et *vice versa*. Elle stigmatise enfin une approche informationnelle et communicationnelle du risque en multipliant les collectes et remontées d'information. Rappelons aussi que le contexte juridique de la maîtrise des risques a profondément évolué ces dernières années du fait de la combinaison de deux logiques de droit : la référence à la *soft law* au travers de « principes » avec, en particulier le principe de précaution et les perspectives de *deep pocket* en matière d'indemnisation qui vont

faire payer les agents qui le peuvent (les entreprises en général) non parce qu'elles sont coupables mais parce qu'elles peuvent payer.

En matière de maîtrise des risques, la norme de référence est celle actuellement du *Coso Report* (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). Il définit le contrôle interne comme le processus mis en œuvre pour fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des trois objectifs que sont la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité de l'information financière et la conformité aux lois et règlements. Au début des années 2000, PriceWaterhouse, déjà coauteur du *Coso Report* a développé, à sa demande, un référentiel méthodologique de la gestion des risques dénommé *Coso II*. Ce référentiel est marqué par des aspects tels que la prise en compte systématique des risques dans l'étude des options et des scénarios stratégiques sur la base de concepts tels que l'appétence aux risques (niveau de risque accepté choisi par les dirigeants et validé par le Conseil d'Administration), la tolérance aux risques (écarts acceptés par rapport aux objectifs compte tenu d'une batterie d'indicateurs), une démarche d'anticipation par identification des événements susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs (positivement sous la forme d'opportunités et négativement sous la forme de risques) et la prise en compte et la maîtrise des risques dans la définition des objectifs afin de faciliter l'intégration de la gestion des risques dans le fonctionnement courant.

La gestion du risque distingue enfin deux logiques temporelles, celle de la réponse dans l'urgence, qui recoupe et apporte de l'emphase aux autres perspectives de l'urgence, si courantes dans les logiques de gestion aujourd'hui et celle de la réponse dans le temps, *a priori* et *a posteriori*. Dans les deux cas, les objets sont communs : les procédures et le cadre décisionnel. Il en va aussi de la thématique des agents de la gestion du risque au regard du mélange qui s'établit entre les professionnels et les volontaires, les agents du dedans et ceux du dehors de l'organisation, les deux catégories tendant à se croiser. Elle conduit à la confusion entre deux personnages : le consultant et le sauveteur.

L'évaluation des risques repose sur l'application de techniques utilisées par ailleurs dans le but de quantifier les effets et des recueils d'accidents afin de mieux analyser les causes à partir d'échelles de gravité, des retours d'expérience et des banques de données. Les cyndyniques considèrent ainsi qu'« un danger peut être représenté selon deux paramètres qui sont la gravité et la probabilité. C'est en agissant sur ces deux axes que l'on pourra diminuer le nombre et l'ampleur des catastrophes qui ne sont que réalisation du danger. » Comme l'indique D. Pécaud (2005), « cette estimation se fonde sur un rapport que chacun serait en mesure d'établir entre l'existence de dangers connus, inhérents à une situation donnée, et un but que l'on se propose d'atteindre. »

P. Rubise cite ainsi les quelques lois définies en matière de modélisation du risque :

1. La loi de la réticularité cyndinique (le danger qui menace un individu est fonction de son environnement).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

2. La loi de l'antidanger (la gravité d'un danger est accrue par la sous-estimation de sa probabilité).
3. La loi d'invalidité cyndinogène (l'excursion d'un système hors de son domaine de validité est créatrice de dangers).
4. La loi de l'éthique cyndinique (la qualité des relations dans un réseau est un facteur de réduction du danger).
5. La loi de l'accoutumance au danger (avec le temps, la conscience des dangers de faible probabilité diminue).

L'acceptabilité d'un risque est le « niveau de criticité résultant d'une décision explicite et justifiée, fondée sur la gravité acceptée des conséquences », son impact, la « conséquence ou effet produit par la réalisation du risque. Il est évalué en termes de coûts, de délais et/ou de performances techniques », la gravité l'« effet produit par la réalisation du risque, c'est-à-dire les impacts dommageables que le risque peut avoir sur le respect des objectifs du projet ». L'estimation du risque est le « processus utilisé pour affecter des valeurs à la probabilité, à la détectabilité et aux conséquences d'un risque » (Courtot, 1998). La sévérité d'un risque est le rapport entre la probabilité d'occurrence (fréquence d'apparition par rapport au nombre de cas) et l'impact (coût des dommages et de remise en état) sur la bonne marche du processus. La probabilité d'occurrence correspond aux chances raisonnables (à la vraisemblance mathématique) que le risque a de se réaliser lors du déroulement du processus et de se matérialiser en difficultés réelles. Le risque acceptable est fonction de l'impact probable et de sa gravité. La criticité constitue la valorisation du risque. Elle s'exprime par une valeur résultant de la combinaison des caractéristiques quantifiées du risque, à savoir sa gravité, sa probabilité d'occurrence et/ou sa détectabilité. Cette perspective repose sur l'analyse « coûts – avantages » (ou « coût – inconvénients » pourrait-on dire aussi).

Sur le plan du management du risque, il s'agit, pour les agents des entreprises, de développer les « bonnes pratiques » qui cherchent à réduire toute transgression par une pédagogie visant à sensibiliser par exacerbation de la sensibilité au risque. Les certifications et les normes sont aussi la preuve de l'implication d'une organisation formalisée dans le processus de gestion des risques. D. Pécaud (2005) distingue la prévention, la précaution et la préservation de soi et des autres, trois attitudes qui renvoient à des pratiques différentes. Les politiques de prévention ont pour but d'assurer la tranquillité sur la base d'une attitude volontariste qui suppose l'existence de dangers possibles à figurer comme étant « objectifs » au regard de connaissances dont ils sont déduits. Les deux autres attitudes ne sont pas seulement fondées sur des certitudes mais sur des représentations considérées comme « normales », institutionnalisées, en quelque sorte. En particulier la dernière, la préservation de soi et des autres dépend de l'attention que chacun prête aux autres.

La gestion interne du risque donne lieu à la multiplication des « grilles » regroupant des méthodes très protocolaires destinées à proposer une vision du rôle du manager dans la démarche de gestion des risques. Les ingénieurs ont ainsi conçu une pléthore de méthodes chargées d'anticiper les défaillances. Elles reposent sur

une chronologie d'étapes attribuant des rôles aux différents agents et conduisent à la nécessité de construire une « mémoire » des risques.

Différents types de méthodes sont alors proposés :

– Les méthodes descendantes causes-effets qui relèvent de la logique de « déclinaison » avec, par exemple, APR (Analyse Préliminaire des Risques – US Air Force, décennie 60) qui repose sur des enquêtes de terrain et des schémas de procédés. Cette méthode a pour objet de mettre en évidence les principaux risques susceptibles d'être rencontrés lors de la conception de systèmes nouveaux. AMDEC (Analyse des Modes de Défaillance des Composants, de leurs Effets sur le Système et de leur Criticité, apparue durant la décennie 60 dans l'industrie aéronautique) propose une analyse par composants de plus en plus détaillés. Elle repose sur un raisonnement inductif (« causes – conséquences ») mais présente l'inconvénient de sa lourdeur et de son coût de mise en œuvre. Elle est aujourd'hui très répandue et elle est systématiquement utilisée dans toutes les industries « à risque » (nucléaire, spatial, chimie). C'est une démarche probabiliste qui a pour objectif d'analyser de manière systématique et préventive les défaillances d'un système technique ou d'un équipement dont les conséquences peuvent affecter sa fiabilité et sa maintenabilité. HAZOP (*Hazard and Operability Study*, apparue dans la décennie 70 dans l'industrie chimique) opère par analyse des écarts par rapport à une norme.
– Les méthodes stochastiques comme la méthode de l'arbre de défaillance (Bell, décennie 60) ou MAC (Méthode des Arbres de Causes) qui propose une représentation graphique déductive, le diagramme « causes – conséquences ». Par exemple, la méthode de combinaison des pannes résumées (MCPR, industrie aéronautique) est mise en œuvre afin de prendre en compte l'effet systémique des pannes (avec la notion de PRI, PRE et PRG, pannes résumées internes, externes, globales). L'évaluation probabiliste est effectuée pour tenir compte du jeu qui s'établit entre incertitude et irréversibilité. ROMPIT (*Risk and Opportunity Management Process Improvement Team*, Honeywell 1995) est plus dévolue au management de projet.
– Les méthodes ascendantes (sous forme de représentations principalement) partent des effets pour aller vers les causes et relèvent d'une logique incrémentale sur la base de formalisations dont les principales relèvent des supports suivants (au point que les logiciels *ad hoc* existent aujourd'hui sur ces bases-là) : chaînes de Markov, méthode de Monte Carlo, réseaux de Petri, par exemple.

Tout un outillage s'est développé sur la gestion des risques liés à l'articulation des personnes et des systèmes techniques. Par exemple, R. Amalberti dans *La conduite des systèmes à risques* (2001) part d'un postulat qui tend à constituer un véritable dogme dans les travaux de ce type : celui de la rationalité limitée des agents. La gestion des risques pourrait en quelque sorte être assimilée à un projet d'action organisée à partir d'agents dont on doit considérer l'*a priori* de leur rationalité limitée. L'autre postulat est celui du déterminisme technologique qui fait de l'homme le facteur principal venant engendrer le danger dans le fonctionnement des systèmes techniques. Il va ainsi mettre en avant le concept d'acceptabilité du

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

risque (interprété dans une perspective utilitariste sur la base d'un calcul de type conséquentialiste, le coût de la réduction du risque venant obérer la perspective d'efficience qui est aujourd'hui un des caractères marquant des systèmes techniques). Pour R. Amalberti, cette perspective conduit à trois enjeux : pour les fiabilistes, il s'agit de détecter les erreurs et de mesurer le risque de leurs conséquences, pour les concepteurs, il s'agit de protéger le système contre le risque d'erreur humaine en le rendant plus tolérant à celle-ci et en multipliant les redondances d'affichage de l'erreur et, dans le domaine de l'aide, il s'agit de prendre en compte l'importance croissante accordée à l'aide au pilotage. C'est la gestion de ces enjeux qui conduit au déclassement des perspectives de la gestion par exception (gérer le risque lors de son occurrence en faisant son possible pour qu'il ne se reproduise pas ensuite) pour celle d'une gestion « positive » et continue du risque.

L'enjeu de la maîtrise des risques a donné lieu à la multiplication d'audits opérationnels où l'on retrouve les caractéristiques plus générales de l'audit : secret professionnel, indépendance, engagement de la responsabilité de l'auditeur. On y retrouve la typologie des opérations visées par l'audit qui distingue les opérations répétitives des opérations non répétitives. Par ailleurs, la représentation du risque en audit repose également sur la distinction entre risque inhérent, risque de contrôle interne et risque de non-détection. Tout comme pour les modalités de la maîtrise des risques, l'accent est mis sur le système de documentation et d'information, le système de preuves (les « traces »), les moyens matériels de protection, le personnel, le système de supervision.

Section 2 RESPONSABILITÉ SOCIALE DE L'ENTREPRISE ET CONTRÔLE

La notion de responsabilité sociale de l'entreprise recouvre deux grands aspects : la prise en compte des demandes de ce qu'il est convenu d'appeler les « parties prenantes » comme formalisation de la réponse à une demande sociale et l'intégration des pratiques liées à cette notion aux logiques de gestion. Comme il en va souvent des notions de ce type, la responsabilité sociale de l'entreprise ne peut être considérée comme une idée totalement nouvelle. Elle pourrait être rattachée à la longue histoire de l'assistance charitable des sociétés occidentales depuis le Moyen-Âge, ce qui expliquerait les innombrables efforts qui seront déployés pour en rendre compte en dehors des traditionnelles catégories des ressources humaines. Mais il pourrait s'agir aussi d'une « réactualité » du paternalisme moralisateur du début du XXe siècle exprimé aujourd'hui par les patrons des entreprises multinationales. Il est en effet difficile de positionner cette notion sans références à quelques considérations telles que la politique menée par H. Ford aux États-Unis avec sa politique de 5 $ par jour, le paternalisme des grands industriels en Europe et l'emploi à vie au Japon qui constituaient en quelque sorte déjà des dispositifs de responsabilité sociale de l'entreprise. Sur le plan conceptuel, et ceci de façon très critique, J. Allouche *et al.* (2005) parlent « d'illusion morale » et de « confusion des

concepts et des pratiques ». La structuration conceptuelle est en effet redevable de courants disparates : le courant éthico-religieux de type américain, le courant écologique, le communautarisme et le néolibéralisme économique. L'inspiration économique et politique se situe entre le modèle minimaliste de l'orthodoxie libérale version « École de Chicago », le modèle intermédiaire de l'élargissement positif (E. R. Freeman et les « parties prenantes ») et le modèle maximaliste du volontarisme social. Il en découle des appréciations très différenciées sur le lien entre les pratiques de responsabilité sociale de l'entreprise et la performance, notion tout aussi floue, dont le périmètre dépend de ce que l'on y ajoute au-delà de la composante financière.

La responsabilité sociale de l'entreprise a été à l'origine d'une inflation informationnelle, marquant ainsi le passage entre une « publicité – communication » vers une information qui serve de base au dialogue avec les « parties prenantes ». La responsabilité sociale de l'entreprise conduit aussi à l'idée d'une certification « collective » d'entreprise à partir de la même idée que celle de la « roue de Deming » : « je dis mes engagements » ce qui suscite « la mise en œuvre d'outils de mesure » servant de base à une « évaluation » venant constituer un *reporting*. C'est ce qui va conduire à la constitution des grands enjeux de la responsabilité sociale de l'entreprise. Qu'a-t-on envie de dire et de faire et comment le rendre crédible au travers du *reporting* ?

La responsabilité sociale de l'entreprise va donc se référer à des normes « éthiques » et des labels dont le foisonnement peut être le signe d'un « trop plein », voire d'une véritable boulimie car elle se caractérise par une accélération de leur production et de leur péremption. La norme pose la question de leur appropriation et de leur intégration aux pratiques quotidiennes d'où sa dimension considérée comme « stratégique » qu'il s'agisse de stratégies de conformité, d'évitement ou de manipulation. Leur adoption par telle ou telle organisation va alors relever d'une stratégie offensive (la norme étant alors une forme d'innovation, faisant barrière à l'entrée et justifiant des investissements importants) ou d'une stratégie défensive (comme masque, affichage, façade, couverture juridique, etc.). La norme peut également être utilisée comme un instrument d'ingérence chez le fournisseur dans la mesure où le contrat de fourniture donne lieu à l'imposition, par chaque donneur d'ordre, de normes et d'audits, et de l'organisation d'une surveillance technologique, organisationnelle, économique, environnementale et sociale.

Elle va reposer aussi sur la définition et la gestion de processus propres à mettre en œuvre les politiques de RSE, qu'il s'agisse d'un « méta-processus » concernant les valeurs et orientations d'une politique de RSE ou de la mise en œuvre d'un dispositif de mesure de la valeur ajoutée des processus de la RSE.

Le thème de la responsabilité sociale de l'entreprise se construit comme réponse aux pressions adressées aux directions des entreprises par les groupes sociaux (ONG, associations citoyennes et, partiellement seulement, syndicats et partis politiques). Le contenu attribué par ces directions à la notion de responsabilité sociale de l'entreprise ainsi que leur contribution à la définition du *licence to operate* combine une perspective de légitimité et une perspective de réputation.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

1 Les pratiques des entreprises en matière de responsabilité sociale

Elles reposent sur des actions à destination des « parties prenantes », sur des opérations de mécénat de solidarité et des fondations d'entreprise. On distingue classiquement les approches par l'économique (avec, par exemple, les logiques du commerce équitable) et les approches par le social (avec, par exemple, le soutien à des causes d'intérêt général). L'observation des pratiques montre des réalisations particulièrement disparates.

Le commerce équitable vise à établir un lien plus direct entre producteur et consommateur, à travailler avec les producteurs les plus défavorisés, à refuser l'esclavage, le travail forcé et l'exploitation des enfants, à entretenir des relations durables pour permettre une dynamique de développement, à favoriser les modes de production respectant l'environnement.

Alors que le commerce équitable crée une filière économique parallèle en traitant directement avec les producteurs (généralement organisés en coopératives), le commerce éthique est au cœur des filières traditionnelles et tend à faire adopter aux fournisseurs (généralement les fournisseurs des groupes de la grande distribution) des règles sociétales et des codes de conduite. Il résulte en partie de la pression des collectifs de défense des droits de l'homme et des associations de consommateurs et il a été largement mis en œuvre à partir des réponses apportées par les entreprises. C'est clairement le signe que les préoccupations de l'opinion publique ont quitté le seul terrain de l'environnement pour une sensibilité plus large. Le développement du commerce éthique a d'ailleurs conduit à celui des audits éthiques.

Il faut par contre souligner les aspects ambigus du *marketing* éthique dont l'objectif est de développer les ventes en l'absence d'audit indépendant de l'aspect éthique. Le *marketing* éthique conduit à des différenciations sur les marchés banalisés ou saturés à partir d'engagements sur des actes faisant valoir la différence citoyenne, au moins par le biais d'une politique de communication. Il vise à « donner du sens » au produit, mais l'éthique n'y apparaît que comme exigence supplémentaire en donnant davantage de sens à l'achat, en déplaçant une préférence à prestation équivalente (sans pour autant compenser un produit déficient) et en tentant de construire un statut au produit.

Le fait générateur de l'apparition massive des fonds dit « éthiques » se situe en 1994, quand les fonds de placement américains se trouvent légalement obligés d'exercer leurs droits dans les AG des entreprises étrangères dont ils détiennent des parts. On assistera alors à une mobilisation alors autour de la question du gouvernement de l'entreprise sous l'impulsion notamment de CALPERS et à une « éthicisation » de leurs logiques de placement. Les fonds de pension, catégorie particulière au sein des fonds de placement, ont joué un rôle important dans la promotion de la notion. Cette pratique est aussi celle qui fait le pont entre la responsabilité sociale de l'entreprise, le gouvernement de l'entreprise et la finance au travers des opportunités offertes par l'activisme d'actionnaire. Les placements des fonds

éthiques concernent des titres de sociétés cotées auxquels on applique un filtre sociétal effectué par des bureaux spécialisés par une sélection sur la base des performances financières et la constitution d'un comité d'éthique et d'orientation du fonds.

Des agences de notation spécialisées se sont corrélativement développées afin que les gérants de ces fonds puissent disposer d'une information « objective » et exhaustive fournie par des bureaux spécialisés (par exemple Vigéo en France). Mais force est de reconnaître l'aspect très formaliste et peu imaginatif des critères de notation qui restent le plus souvent adossés aux catégories de la mesure plus qu'à celle de l'évaluation. C'est ainsi que M. Capron et F. Quairel (2004) insistent sur le fait que la notation constitue à la fois une représentation de la performance et un outil pour donner des assurances externes aux tiers, qui peuvent ainsi, théoriquement du moins, se construire une image et une évaluation, tout en conservant l'essentiel d'un héritage comptable et financier. Le passage de la notation financière à la notation sociétale constitue ainsi un glissement sémantique de justification du sociétal à partir du financier. Le mot est le même, mais le contenu différent. On distingue d'ailleurs la notation déclarative (qui pose alors le problème de la « vente » de la note – à qui et combien ?) de la notation sollicitée (dont la frontière avec l'audit et le conseil doit alors être spécifiée).

2 L'expression, la mise en œuvre et l'évaluation des politiques de responsabilité sociale

Le thème de la responsabilité sociale de l'entreprise vient poser le problème de l'intégration de la politique de responsabilité sociale de l'entreprise au management avec :

– sur le plan stratégique le fait d'expliciter les éléments de l'engagement sociétal pour recueillir l'adhésion des agents de l'entreprise (recherche de leur investissement personnel), l'articulation de ces éléments avec les autres aspects de la stratégie par la construction d'une pluralité d'objectifs ;

– sur le plan opérationnel, l'élaboration d'un système d'information, d'évaluation et de *reporting* des aspects sociétaux et l'intégration de la dimension sociétale dans les différentes activités de l'entreprise.

À ce titre, on peut véritablement parler de « potentiel stratégique » du thème de la responsabilité sociale de l'entreprise. On peut aussi évoquer le fait que ces dispositifs, outre le coût de leur mise en œuvre, induisent à la fois des coûts de contrôle et des coûts de justification. En termes managériaux, la RSE pose, encore plus que d'autres thèmes (celui de la qualité, par exemple), le problème de l'articulation des valeurs et des faits et donc la question de l'appropriation, de l'harmonisation des aspects internes et externes de l'engagement de l'entreprise, de la recherche d'une cohérence interfonctionnelle, de la mise en place d'un système d'information, d'évaluation et de *reporting* spécifiques.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Avec les politiques de *reporting* sociétal, il est sans doute question d'une efficacité accordée aux preuves données. On peut dire qu'aussi bien au niveau des entreprises qu'à celui des agences de notations et des gestionnaires de fonds, on assiste au développement d'une demande d'informations à la fois précises mais aussi diffuses sur le thème de la RSE.

L'évaluation des coûts d'une politique de responsabilité sociale ne pose formellement que peu de problèmes avec :

- des coûts formels clairement identifiables et affectables aux projets de responsabilité sociale de l'entreprise ;
- des coûts cachés (Savall & Zardet, 1987) dont on dispose aujourd'hui des méthodes d'évaluation *ad hoc*.

Mais les réponses apportées sont le plus souvent effectuées dans les catégories de la mesure plus que dans celles de l'évaluation.

L'évaluation des avantages n'est qu'un problème de méthode, et le corpus de référence existe depuis la décennie 60 dans le cadre des méthodes d'évaluation des politiques publiques avec :

- le champ économique des externalités ;
- les études spécifiques du prix de la vie humaine, du prix du temps, etc. développées dans le cadre du mouvement RCB (rationalisation des choix budgétaires) ; un autre corpus de référence relève des méthodes du Système Élargi de Comptabilité Nationale (SECN).

D'autres méthodes issues de la comptabilité privée existent avec une expérience passée (le bilan social qui connaît ainsi une nouvelle actualité) et un exemple de référence (la comptabilité environnementale).

Une autre filiation possible à mettre en exergue est celle de la gestion de la qualité. Il est en effet important de souligner l'interférence de ces pratiques d'évaluation avec les logiques de normes (et de certification).

Le *Global Compact* (ou Pacte Mondial) est la référence la plus générale, initiative de Kofi Annan de 1999. C'est un cadre social et environnemental respectueux des valeurs universelles pour favoriser le développement économique et le marché mondial. Il s'appuie sur neuf principes inspirés de la Déclaration des droits de l'Homme, des conventions de l'OIT et de la déclaration de Rio sur l'environnement à savoir : soutenir et respecter la protection des Droits de l'Homme, s'assurer que les entreprises ne sont pas complices dans les abus de droits de l'homme, soutenir la liberté d'association et la reconnaissance du droit aux associations collectives, soutenir l'élimination de toutes les formes de travail forcé et obligatoire, soutenir l'abolition du travail des enfants, soutenir l'élimination de la discrimination dans le travail, soutenir une approche préventive pour les défis environnementaux, promouvoir la responsabilité environnementale, encourager le développement et la diffusion des technologies environnementales. Les entreprises signataires du Pacte Mondial s'engagent à respecter ces principes dans les pays où ils sont implantés et à en assurer la diffusion. L'adhésion au Pacte Mondial est volontaire et ne donne lieu à aucun contrôle. Il connaît un grand succès auprès des entre-

prises. Il en va de même des huit principes Sullivan reconnus par l'ONU, sorte de code de conduite de dimension plus sociale que le Pacte Mondial.

Dans le domaine de la responsabilité sociale, on rencontre des audits de certification (de type SA 8000, ISO, etc.), des audits de conformité aux normes (audits éthiques) et des audits de risque (interne, externe). Les logiques de *reporting* relèvent essentiellement de la perspective de la transparence et de la reddition mais, en même temps, elles viennent construire un cycle « publication – délibération – engagement ».

Pour les *reportings* externes, il s'agit de divulgations plus ou moins volontaires selon le modèle du rapport financier (ou comme partie de ce rapport annuel). Les appellations attribuées à ces documents sont assez variées (rapports environnementaux, par exemple).

3 Le *stakeholder's* report

Il s'agit du rapport d'activité sur l'impact écologique et social de l'activité de l'entreprise et donc aussi de l'émergence d'une comptabilité sans « comptables » par remise en cause et/ou contournement des principes de la comptabilité du fait du domaine d'application, de la modification des agents du jeu social de la comptabilité (car ce ne sont plus les mêmes) et du fait de la modification de ce jeu lui-même (car ONG et associations humanitaires, par exemple, y prennent part).

On assiste donc à la fois à une inflation de la quantité d'information publiée et à une normalisation croissante du contenu de ce document. Par exemple, le GRI (*Global Reporting Initiative*) propose l'intégration de principes (complétude des informations qui pose la question de la pertinence et du contexte), fiabilité (précision des informations, neutralité et comparabilité, d'où la référence au principe d'*accountability*) et accessibilité (clarté et « fraîcheur » des informations) aux deux « méta-principes » que sont la transparence et l'*inclusiveness*. On assiste ainsi à l'apparition du poste de *Responsibility Manager*, de Directeur du développement durable (compte tenu d'une contingence sectorielle comme dans les bio-industries sujettes aux aléas du débat sur les OGM, etc.) ou de directeur de responsabilité sociale dans les grandes entreprises comme gardien du code de bonnes conduites. Il réalise un travail d'information (voire de négociation) avec les « parties prenantes ».

Le diagnostic interne (auto-évaluation) repose sur une grille d'indicateurs et de questionnements visant à vérifier la conformité avec les valeurs. L'intérêt en est la démarche interne complète qu'elle propose et les limites sont celles d'un outil lourd, exigeant, consommateur en temps, interne (pas de vérification) donc problème de crédibilité externe (mais alors, quid de la certification, de la labellisation ?).

Les systèmes de pilotage se réfèrent le plus souvent à un modèle sous jacent standardisé de façon mimétique et emprunté au modèle de l'EFQM. Les leviers reposent sur un engagement de la direction (lettres, chartes, etc.), une planification et un suivi (mais s'agit-il de juxtaposition ou d'intégration d'indicateurs de perfor-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

mance ?) Un exemple en est le *sustainibility scorecard* de KPMG, avec l'importance donnée à la satisfaction des partenaires. Un autre élément du système de pilotage repose sur l'implication des acteurs internes et externes avec les tentatives d'introduction de bonus de rémunération en fonction de cela. Le problème que pose le système de pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise est celui de la cohérence avec les autres systèmes de gestion. On remarque d'ailleurs une faible implication du contrôle de gestion sur les systèmes de management de la performance sociétale.

L'implantation des politiques de responsabilité sociale de l'entreprise passe actuellement par la mise en place :

– d'un comité *ad hoc* (ou d'une direction) ;
– de dispositifs de contrôle organisationnel : codes de bonne conduite, procédures d'intervention des ressources humaines, du responsable environnement sur l'investissement, l'achat, le choix des fournisseurs, etc. ; ce sont ces éléments qui servent de base à la certification.

4 Les critiques adressées à la responsabilité sociale de l'entreprise

Ces critiques sont bien sûr nombreuses ; citons, pêle-mêle :

– Qui sont les parties prenantes et comment les classer (les plus puissantes ? les plus légitimes ? celles qui posent problème ?) ?
– Leurs attentes sont parfois mal exprimées (l'expression d'une politique de responsabilité sociale de l'entreprise se construit-elle en réaction à celles-ci ?). Il se pose le problème de récupération des signaux, des symboles représentatifs donc de la construction d'un système de mesure influencé par cela, mais il faut aussi tenir compte des limites liées à la conformité mimétique qui prévaut, le plus souvent, dans la construction de ces systèmes.
– Quel est le modèle qui intégrerait l'ensemble des performances avec une moyenne lisible (problème de la *triple bottom line* ?) ?
– Comment s'assurer que la représentation de la performance n'est pas seulement une mise en scène ?
– Comment crédibiliser les démarches d'audit ? Les références à la figure de l'expert, à ses méthodes sont-elles suffisantes ?
– L'offre de compétences en matière d'audit est-elle à la hauteur de la demande (problème d'un marché où règnent les plus puissants, donc biais dans les délibérations sur les normes) ?
– Avec la mise en œuvre de ces politiques, il y a risque de se focaliser sur l'obtention et le suivi de niveaux d'indicateurs plus que sur les problèmes, même si cette perspective peut jouer le rôle « d'accélérateur d'apprentissage ». Les logiques de *reporting* conduisent en fait à être satisfait du moment que

cela convient formellement, de se focaliser sur une lutte pour la définition des standards, de ne s'intéresser principalement qu'aux auditeurs et aux agences de notation, de vouloir jouer le rôle de juge et de partie (juge pour la fixation des standards et partie pour le fait de se soumettre à la notation).

– La responsabilité sociale de l'entreprise privilégiant les initiatives volontaires (*in fine* auto-décrétées) et compte tenu de l'« absence » de sanction est confrontée au risque de faire « décoller » les discours des réalisations dans des logiques où une communication très professionnelle prendrait le pas sur la négociation (y compris avec des « parties prenantes »).
– La valeur de l'économique et de l'industriel tend à rester supérieure à celle de l'écologique et du social.
– La communication effectuée est unilatérale, univoque et présente la caractéristique de ne pas supporter la critique externe (qui ne pourrait appeler de ses vœux qu'une entreprise sale, inéquitable, etc. !). On est donc aux antipodes de toute humilité.

Ne peut-on dire, pour ce qui concerne le développement de l'instrumentation associée à la RSE que l'on assisterait, tout comme pour la qualité il y a quelques années, au passage de cette instrumentation comme ensemble de techniques à la dimension d'une technologie managériale ? La dimension technologique serait d'ailleurs matérialisée par le double rapport à la norme : l'instrumentation se développe pour mettre en œuvre les normes de RSE mais, en même temps, les dirigeants des grandes entreprises mettent tout en œuvre pour les modifier, d'où cette impression de développement normatif à la fois sans limite et sans véritable sens.

C'est ainsi que M. Le Menestrel (2003) va parler des deux faces de la responsabilité sociale de l'entreprise avec la face brillante et souriante (préoccupations sociétales et environnementales) et la face sombre (les politiques de responsabilité sociale de l'entreprise n'envisagent pas, au sens large du terme, les rapports entre les produits et la santé, la discussion des règles applicables au travail et surtout aux capitaux). C'est en cela que la RSE hérite de toute l'ambiguïté du « *leadership* éclairé ».

L'inexistence d'un véritable statut juridique à ce type de responsabilité évite tout véritable engagement contractuel au sens juridique du terme. On n'en est pas encore à la reconnaissance d'un véritable droit de suite qui serait accordée par exemple à une ONG de défense des droits de l'homme quand elle agirait en justice contre une entreprise multinationale.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

L'essentiel

La maîtrise des risques

L'usage généralisé du concept de risque est aujourd'hui significatif d'une réinterprétation d'un projet de maîtrise des situations par les dirigeants d'entreprises. La gestion du risque apparaît comme étant une des conséquences du changement voulu par les dirigeants des entreprises et se divise entre le risque intérieur à l'organisation et le risque de l'interaction construite entre l'organisation et son environnement. Afin de « maîtriser » les risques, en lien avec des normes, les protocoles de gestion du risque se sont multipliés. Sécurité, sûreté et risque constituent la trilogie conceptuelle de référence du domaine. Les notions sont distinctes, mais les protocoles de gestion du risque tendent aujourd'hui à les rapprocher. C'est en particulier le cas de la sécurité informatique et de la sûreté de fonctionnement, ce qui est normal au regard du tressage qui existe, depuis la décennie 80, entre les techniques informatiques et celles de l'automatisation, ce rapprochement étant effectué sous le chapeau commun de la gestion des risques. De « nouveaux » risques sont aujourd'hui mentionnés comme le risque thérapeutique concernant le rapport entre « santé » et « stratégies médicales », le risque alimentaire et le risque environnemental, d'apparition récente, le risque naturel qui constitue une « tendance de fond » et le risque technologique, de plus en plus couplé avec le risque environnemental.

L'axe permettant de fonder la perspective gestionnaire du risque est celui qui distingue les techniques d'évaluation du risque (*risk assessment*) des techniques de management du risque (*risk management*), ces deux volets pouvant fonctionner aussi bien ensemble qu'indépendamment. Les réponses organisationnelles reposent principalement sur le présupposé de l'homme « risqué » d'où la réduction du risque par automatisation de l'intervention humaine partout où cela est possible, le repérage et l'élimination des sources principales d'erreurs humaines, la limitation de l'initiative des opérateurs par la mise en œuvre de procédures et de règles censées tout couvrir. En matière de maîtrise des risques, la norme de référence est celle du *Coso Report* (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). Il définit le contrôle interne comme le processus mis en œuvre pour fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des trois objectifs que sont la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité de l'information financière et la conformité aux lois et règlements. La gestion du risque distingue enfin deux logiques temporelles, celle de la réponse dans l'urgence et celle de la réponse dans le temps, *a priori* et *a posteriori*. Sur le plan du management du risque, il s'agit, pour les agents des entreprises, de développer les « bonnes pratiques » qui visent, avant tout, la réduction de toute transgression par une pédagogie visant à sensibiliser par exacerbation de la sensibilité au risque. Tout un outillage s'est développé sur la gestion des risques liés à l'articulation des personnes et des systèmes techniques. L'enjeu de la maîtrise des risques a donné lieu à la multiplication d'audits opérationnels où l'on retrouve les caractéristiques plus générales de l'audit : secret professionnel, indépendance, engagement de la responsabilité de l'auditeur.

Responsabilité sociale de l'entreprise et contrôle

La notion de responsabilité sociale de l'entreprise recouvre deux grands aspects : la prise en compte des demandes des « parties prenantes » comme formalisation de la réponse à une demande environnementale et sociale et l'intégration des pratiques liées à cette notion aux logiques de gestion. La responsabilité sociale de l'entreprise a été à l'origine d'une inflation informationnelle, marquant ainsi le passage entre une « publicité – communication » vers une information qui serve de base au dialogue avec les « parties prenantes ». La responsabilité sociale de l'entreprise conduit aussi à l'idée d'une certification « collective » d'entreprise à partir de la même idée que celle de la « roue de Deming » : « je dis mes engagements » ce qui suscite « la mise en œuvre d'outils de mesure » servant de base à une « évaluation » venant constituer un *reporting*. C'est ce qui va conduire à la constitution des grands enjeux de la responsabilité sociale de l'entreprise. Qu'a-t-on envie de dire et de faire et comment le rendre cré-

☞

☞

dible au travers du *reporting* ? La responsabilité sociale de l'entreprise se réfère à des normes « éthiques ». La norme pose la question de leur appropriation et de leur intégration aux pratiques quotidiennes d'où sa dimension considérée comme « stratégique » qu'il s'agisse de stratégies de conformité, d'évitement ou de manipulation. Le contenu attribué par ces directions à la notion de responsabilité sociale de l'entreprise ainsi que leur contribution à la définition du *licence to operate* combinent une perspective de légitimité et une perspective de réputation.

Les pratiques des entreprises en matière de responsabilité sociale reposent sur des actions à destination des « parties prenantes », sur des opérations de mécénat de solidarité et des fondations d'entreprise. On distingue classiquement les approches par l'économique (avec, par exemple, les logiques du commerce équitable) et les approches par le social (avec, par exemple, le soutien à des causes d'intérêt général). L'observation des pratiques montre des réalisations particulièrement disparates. Le commerce équitable vise à établir un lien plus direct entre producteur et consommateur, à travailler avec les producteurs les plus défavorisés, à refuser l'esclavage, le travail forcé et l'exploitation des enfants, à entretenir des relations durables pour permettre une dynamique de développement, à favoriser les modes de production respectant l'environnement. Le commerce éthique est au cœur des filières traditionnelles et tend à faire adopter aux fournisseurs (généralement les fournisseurs des groupes de la grande distribution) des règles sociétales et des codes de conduite. Les fonds éthiques sont des fonds de placement qui investissent dans des titres de sociétés cotées auxquels on applique un filtre sociétal effectué par des bureaux spécialisés par une sélection sur la base des performances financières et la constitution d'un comité d'éthique et d'orientation du fonds. Des agences de notation spécialisées se sont corrélativement développées.

Le thème de la responsabilité sociale de l'entreprise vient poser le problème de l'intégration de la politique de responsabilité sociale de l'entreprise au management avec : sur le plan stratégique le fait d'expliciter les éléments de l'engagement sociétal pour recueillir l'adhésion des agents de l'entreprise (recherche de leur investissement personnel), l'articulation de ces éléments avec les autres aspects de la stratégie par la construction d'une pluralité d'objectifs ; sur le plan opérationnel, l'élaboration d'un système d'information, d'évaluation et de *reporting* des aspects sociétaux et l'intégration de la dimension sociétale dans les différentes activités de l'entreprise. Dans le domaine de la responsabilité sociale, on rencontre des audits de certification (de type SA 8000, ISO, etc.), des audits de conformité aux normes (audits éthiques) et des audits de risque (interne, externe). Les logiques de *reporting* relèvent essentiellement de la perspective de la transparence et de la reddition mais, en même temps, elles viennent construire un cycle « publication – délibération – engagement ». Le *Stakeholder's report* est le rapport d'activité sur l'impact écologique et social de l'activité de l'entreprise. On assiste donc à la fois à une inflation de la quantité d'information publiée et à une normalisation croissante du contenu de ce document. Par exemple, le GRI (*Global Reporting Initiative*) propose l'intégration de principes (complétude des informations qui pose la question de la pertinence et du contexte), fiabilité (précision des informations, neutralité et comparabilité, d'où la référence au principe d'*accountability*) et accessibilité (clarté et « fraîcheur » des informations) aux deux « méta-principes » que sont la transparence et l'*inclusiveness*. Les systèmes de pilotage se réfèrent le plus souvent à un modèle sous jacent standardisé de façon mimétique et emprunté au modèle de l'EFQM. Les leviers reposent sur un engagement de la direction (lettres, chartes, etc.), une planification et un suivi (mais s'agit-il de juxtaposition ou d'intégration d'indicateurs de performance ?) Un exemple en est le *sustainibility scorecard* de KPMG, avec l'importance donnée à la satisfaction des partenaires. Un autre élément du système de pilotage repose sur l'implication des acteurs internes et externes avec les tentatives d'introduction de bonus de rémunération en fonction de cela. Mais il est important de souligner l'existence des deux faces de la responsabilité sociale de l'entreprise avec la face brillante et souriante (préoccupations sociétales et environnementales) et la face sombre (les politiques de responsabilité sociale de l'entreprise n'envisagent pas, au sens large du terme, les rapports entre les produits et la santé, la discussion des règles applicables au travail et surtout aux capitaux).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Questions

Section 1

1. *Quelles différences faites-vous entre risques, alerte et vigilance ?*
2. *En quoi l'« humain » est-il facteur de risque ?*
3. *Quelles différences faites-vous entre sécurité, fiabilité et risque ?*
4. *En quoi le risque diffère-t-il (ou non) de l'incertitude ?*

Section 2

5. *Quel est le contenu de l'attribut « sociale » de R**S**E ?*
6. *En quoi une « norme éthique » est-elle insuffisante ?*
7. *Qu'est-ce qu'une « partie prenante » ?*
8. *Quelles différences faites-vous entre « commerce équitable », « commerce éthique » et « marketing éthique » ?*
9. *Quels sont les points de comparaison et les différences entre le reporting financier et le reporting de la RSE ?*
10. *Quels sont les points de comparaison et les différences entre « rapport annuel » et* stakeholder's report *?*

QUATRIÈME PARTIE

LA FONCTION DE CONTRÔLE DE GESTION, LE MÉTIER DU CONTRÔLEUR

Le contrôle de gestion a jusqu'ici été présenté comme un savoir construit sur des techniques et des pratiques. C'est aussi, comme cela a été souligné dès le début de l'ouvrage, un métier. Il s'agit le plus souvent dans les entreprises d'une fonction. À ce titre, le contrôle de gestion est également ce que fait le contrôleur de gestion, et c'est sur cet aspect que nous allons focaliser la quatrième partie de cet ouvrage.

Si c'est un métier, cela signifie qu'il existe un profil du contrôleur de gestion et que les offres d'emplois doivent permettre de le préciser, même si le marché « gris » des contrôleurs de gestion (promotion interne aux entreprises) est particulièrement important. Définir le contrôle de gestion à partir du métier du contrôle, c'est être capable d'en décrire les composantes. Le métier du contrôleur est fondamentalement lié à la logique de la collecte et du traitement des informations de gestion, comme à celle de la structuration et de l'adaptation des procédures de gestion. C'est aussi un métier dont la composante relationnelle est importante.

Il est enfin traditionnel de distinguer la position d'animateur d'un système établi de celle de concepteur et/ou d'animateur du changement. C'est l'observation de la diversité des situations dans l'entreprise qui permet de dégager des constantes.

L'existence d'un métier avec une personne, qui peut être qualifiée de « contrôleur de gestion », va également de pair avec l'existence d'un service bien spécifique de l'entreprise, le service « contrôle de gestion ». Toutefois avec son ratta-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

chement, sa place dans la structure de l'entreprise, ses modalités de fonctionnement, son organisation interne peuvent varier.

Les deux chapitres qui constituent cette partie s'intéressent à ces deux aspects :

– les profils et les rôles du contrôleur de gestion ;

– l'organisation du service « contrôle de gestion ».

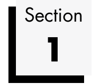
12 LES PROFILS ET LES RÔLES DU CONTRÔLEUR DE GESTION

Issu de pratiques taillées « sur mesure » pour une poignée de grandes entreprises dans la première moitié du vingtième siècle, le contrôle de gestion s'est progressivement défini comme une discipline (Anthony, 1965). Il ne faut pas pour autant oublier que c'est avant tout une fonction de l'entreprise. Aujourd'hui, des hommes et des femmes sont des « contrôleurs de gestion », et exercent un métier bien précis. Sont-ils les seuls à assurer la fonction de contrôle ? Ce serait une erreur de le croire. Dans la définition du contrôle de gestion qu'il nous livre, Anthony (1965) rappelle à juste titre qu'il s'agit d'un ensemble de processus par lesquels *les managers* s'assurent de l'atteinte efficace et efficiente des objectifs de l'organisation. Ce sont donc les managers qui exercent cette fonction. Mais, pour ce faire, ils doivent s'informer et mettre en place les processus auxquels Anthony fait référence. S'assurer, c'est « vérifier », mais aussi « faire en sorte que ». Les contrôleurs de gestion apportent aux managers les différents moyens d'accomplir ces tâches, en animant l'ensemble des systèmes de contrôle mis en œuvre dans l'entreprise.

Dans la mesure où ces systèmes diffèrent d'une organisation à une autre, où leurs degrés de développement sont inégaux, les pratiques et les profils correspondant à ce métier se révèlent contrastés. Qui plus est, la période que nous traversons semble transitoire en termes de pratiques comptables et financières. De ce fait il est essentiel de cerner la diversité des profils correspondant au métier de contrôleur de gestion.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Section 1 ■ Les profils du contrôleur de gestion
Section 2 ■ Au cœur du métier de contrôleur : l'information
Section 3 ■ La relation avec les managers
Section 4 ■ Architecte et/ou rénovateur de systèmes
Section 5 ■ Une pratique contrastée



LES PROFILS DU CONTRÔLEUR DE GESTION

La fonction contrôle de gestion se concrétise en postes à pourvoir. Le minimum que l'on soit en mesure d'attendre du contrôleur de gestion, c'est qu'il remplisse les rôles qui lui sont assignés généralement : maîtriser le cœur du métier en termes d'information, posséder les capacités relationnelles adéquates à l'animation des procédures et à l'assistance du manager et contribuer à transformer l'entreprise.

Le contrôleur de gestion risque ainsi d'appartenir à une espèce particulièrement rare eu égard à l'étendue et à l'éclectisme de ce qui lui est demandé. Voyons ce qu'il en est à partir de quelques exemples d'offres d'emploi qui, pour avoir une valeur informative indéniable, n'en réduisent pas moins la description du profil à ses caractéristiques officielles. Il ne faut pas en effet sous-estimer l'importance du « marché gris » des contrôleurs de gestion, c'est-à-dire celui de la promotion interne aux entreprises, marché qui joue, en ce domaine, un rôle particulièrement important.

1 Profils et offres d'emploi

Les descriptions de postes et de profils de contrôleurs de gestion offerts sur le marché du travail ont eu tendance à s'homogénéiser jusqu'au début de la décennie 2000. La relation aux opérationnels, qui apparaissait comme une nouvelle priorité du métier, est remise en cause par les pratiques nouvelles mises en évidence dans la seconde moitié de la décennie. Plus que jamais, les offres d'emploi offrent un portrait éclectique de la fonction de contrôleur, aussi bien dans les grandes entreprises que dans les PME. Ce phénomène relève peut-être de l'internationalisation des pratiques comptables et des métiers chargés de les mettre en œuvre. Nous aborderons les différents aspects de cette évolution dans la suite. Voici trois exemples récents d'offres d'emploi, qui permettent de juger de cette variété.

gestion - finance

Controller*

Groupe international, leader sur son secteur d'activité.

Proche Paris (93) ◆ H/F ◆ 55/60 K€

Rattaché(e) au Directeur Financier, vos responsabilités s'articuleront autour des axes suivants :

- la supervision de la production des comptes sociaux ainsi que de tous les documents comptables, fiscaux et sociaux obligatoires,
- la prise en charge de l'intégralité de la comptabilité du groupe : gestion de la fiscalité française (déclarations fiscales et sociales, tax proof...), suivi du cash pooling, suivi des paies externalisées,
- la supervision et la prise en charge des clôtures et du reporting mensuel à destination du groupe : organisation des remontées d'informations (normes IFRS), synthèse et contrôle (exhaustivité, qualité, pertinence) des travaux de clôture et de révision,
- la contribution directe à l'amélioration du contrôle interne de qualité au sein de la sphère comptable : définition de process comptables et des contrôles clés afférents, optimisation du système d'information pour une meilleure organisation financière,
- l'animation et le management d'une équipe composée de 9 collaborateurs,
- les relations avec les prestataires externes (cabinet d'audit, banques...).

Vous êtes issu(e) d'une formation supérieure comptable de type DESCF, DEC ou école de commerce/MBA et possédez une expérience d'au moins 5 années acquise en cabinet d'expertise/audit et/ou en entreprise au sein d'un environnement international.

Vous savez faire preuve d'aisance, de conviction, d'écoute et de diplomatie. Votre crédibilité, votre autonomie, votre extrême rigueur ainsi que votre sens du travail en équipe et de la conduite de projets seront autant d'atouts pour réussir à ce poste. Anglais courant.

*Responsable Comptable et Reporting

Merci d'adresser votre CV par e-mail (format WORD) : finance@michaelpage.fr avec en objet la référence FETA 530414 à Eglantine Tancray (Bureau de Neuilly-sur-Seine).

Michael Page, leader du conseil en recrutement spécialisé
122 bureaux dans 19 pays / www.michaelpage.fr

Michael Page
FINANCE & COMPTABILITÉ

Directeur(trice) du Contrôle de Gestion

Groupe agroalimentaire français en forte croissance (850 personnes, 155 M€ de CA) recherche son/sa Directeur(trice) du Contrôle de Gestion.

Yonne (89) ◆ H/F

Rattaché(e) au Directeur Général et membre du Comité de Direction, vous avez la responsabilité du contrôle de gestion du groupe. Vos principales responsabilités sont les suivantes :

- la définition des indicateurs de suivi de l'activité, de la performance (industrielle et commerciale) et le contrôle de leur application,
- la mise en place et l'optimisation des procédures de contrôle de gestion,
- la supervision et la coordination de l'ensemble du processus budgétaire et son suivi,
- la réalisation du reporting (mensuel, trimestriel, annuel), en veillant à la cohérence des informations comptables et de gestion,
- l'optimisation des systèmes d'information de gestion,
- l'encadrement de l'équipe de Contrôleurs de Gestion (5 personnes),
- la réalisation d'études ponctuelles à la demande de la Direction Générale et du Comité de Direction,
- l'élaboration de business plans et l'accompagnement de projets en France et à l'international.

De formation supérieure de type école de commerce ou équivalent universitaire, vous justifiez d'une expérience d'au moins 5 ans en contrôle de gestion idéalement au sein d'un environnement multisite.

Proche du terrain, vous êtes sensible aux problématiques commerciales et industrielles.

Merci d'adresser votre CV par e-mail (format WORD) : finance@michaelpage.fr avec en objet la référence FAGI 531450 à Arnaud Gimonet (Bureau de Neuilly-sur-Seine).

Michael Page, leader du conseil en recrutement spécialisé
122 bureaux dans 19 pays / www.michaelpage.fr

Michael Page
FINANCE & COMPTABILITÉ

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.



Spie Batignolles, recherche dans le cadre du développement de sa filiale Valérian, spécialisée en Terrassement (730 salariés répartis sur le territoire national) :

• 2 Contrôleurs de Gestion - h/f
Avignon et Chalon-sur-Saône

Dans un environnement en pleine croissance, vous êtes le garant de la fiabilité des chiffres dont vous assurez le reporting, de l'élaboration des objectifs et des contrôles budgétaires.

Vous supervisez le suivi de la facturation, des créances, des recouvrements et contrôlez l'évolution des contrats.

Vous effectuez des missions ponctuelles d'audit et assumez le suivi administratif du personnel en liaison avec les services du siège.

Votre formation de type ESC ou MSG est renforcée par 5 ans d'expérience dans la fonction, idéalement dans le BTP.

Nous saurons faire évoluer des candidats de valeur au sein de notre entreprise.

Merci d'adresser votre candidature (CV + lettre de motivation), sous référence CG,
en précisant la ville choisie, à : VALERIAN - Françoise PESENTI
75 avenue Lépine - BP 305 - 84706 SORGUES Cedex. E-mail : fpesenti@valerian.net

LABORATOIRE PHARMACEUTIQUE FRAN9AIS À VOCATION INTERNATIONALE, RECHERCHE UN :

CONTRÔLEUR DE GESTION CONFIRMÉ h/f

Poste basé dans l'ouest parisien

Rattaché au directeur financier, votre pirncipale mission est de travailler étroitement avec les services R&D dont vous dépendez.
Votre mission secondaire consiste à collaborer avec le contrôle de gestion des opérations Marketing/Ventes.
Vous assurez le suivi des dépenses, la mise en forme et la cohérence des budgets, du forecast et du reporting. Plus spécifiquement, vous avez pour mission :

- La gestion des frais internes : vous effectuez le contrôle de gestion de la R1D (élaboration et contrôle du budget, reporting).
- Le suivi de projets : vous veillez au suivi permanent des études cliniques en cours.
- Le contrôle de la mise à jour des bases de données R1D en liaison avec les responsables opérationnels.

À environ 30 ans, de formation supérieure Finance/Gestion (MSG, DESS, ESC ou équivalent), vous justifiez de 3/4 ans d'expérience idéalement acquise en R&D.
Vous êtes diplomate, curieux et autonome. Une bonne aisance relationnelle vous permettra une rapide intégration. Vous êtes une force de Proposition et de Conseil.
Vous maîtrisez la langue anglaise.

Merci d'adresser votre dossier de candidature (CV, lettre manuscrite, photo et prétentions), sous la référence DF/CG/LAB1 à notre conseil : Groupe Axcess 8, rue du Berri, 75008 Paris. E-MAIL:bfauret@groupeaxcess.com



Source : *Les Échos*, février 2007.

– Michael Page Finance & comptabilité, dans sa demande (n° 1) de « controller », met clairement l'accent sur les outils comptables et financiers.

Cette offre permet d'appréhender la vision anglo-saxonne actuelle de ce qu'est un « controller » et la confronter à celle exposée dans le présent ouvrage. La production des données de la comptabilité financière et l'animation de reporting sont au cœur du métier décrit. Le suivi est focalisé sur les données financières (trésorerie, fiscalité…). Si contrôle il y a, ce n'est plus celui de la gestion, mais bien celui des processus de génération de données comptables. L'offre fait d'ailleurs allusion au « contrôle interne ». Le « controller » est rattaché directeur financier. Son profil est « idéalement » celui d'un comptable (rigueur et qualités rédactionnelles sont requises). Ce retour au « contrôleur-vérificateur » ne correspond pas à ce que l'on attend traditionnellement d'un contrôleur de gestion[1]. Néanmoins l'influence du Sarbanes-Oxley Act (2002) ou de la loi de sécurité financière (2003) peut amener, notamment dans les grands groupes internationaux (et donc leurs filiales, même de taille modeste), à réformer la fonction de contrôle. L'évaluation de l'investissement, la gestion des budgets sont alors confiées à d'autres fonctions.

– L'offre (n° 2) pour un directeur du contrôle de gestion rend compte de fonctions plus traditionnelles, au stade du développement d'outils nouveaux. Il peut arriver qu'une entreprise de taille moyenne comme ce groupe alimentaire dispose déjà d'un appareillage budgétaire efficace, mais que ses outils de suivi soient encore limités. Ainsi, la personne qui prendra ce poste devra définir des indicateurs de performance, les formaliser dans un ou plusieurs systèmes d'information de gestion (il lui sera probablement demandé de participer au choix d'un ERP). Ponctuellement, elle élaborera des business plans, afin de valoriser les opportunités d'investissement et de développement de l'entreprise. Il s'agit là d'un profil de poste très complet. L'insistance sur la cohérence des reportings comptables et de gestion situe la fonction dans une optique de vérification proche de celle évoquée pour l'offre n° 1. Cependant, il est à noter que le directeur du contrôle de gestion n'est pas rattaché à la direction financière, mais bien à la direction générale du groupe, ce qui est censé lui octroyer une indépendance supplémentaire vis-à-vis des directions opérationnelles comme de la fonction comptable. La proximité du terrain et l'aptitude à saisir les problématiques opérationnelles sont les qualités requises pour ce poste, alors qu'aucun diplôme de nature comptable n'est exigé.
– Le poste (n° 3) proposé par Spie Batignolles rend compt d'un profil hiérarchiquement plus proche du terrain, mais à la fois plus polyvalent. Le cœur de la mission confiée aux contrôleurs de gestion sur site comporte le reporting, la fixation d'objectifs, le suivi budgétaire et contractuel (suivi de la réalisation des contrats de travaux). Cette mission s'enrichit de missions fréquemment

1. On pourra objecter à cet exemple que le système anglo-saxon distingue clairement les fonctions de « management accountant » et de « controller ». Néanmoins, on peut noter que dans les entreprises nord-américaines en particulier, la fonction de *controller,* initialement orientée vers la gestion du cycle d'investissement et la rentabilisation des actifs, se recentre depuis peu sur le reporting et le traitement de l'information comptable. Dans le même état d'esprit, aujourd'hui en France, un contrôleur de gestion peut être appelé à remplir les mêmes missions, même si sa fonction initiale était plus proche de celle d'un *management accountant*.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

confiées aux contrôleurs en PME : la gestion des créances (*credit management*) et la gestion administrative des ressources humaines. Les missions d'audit ponctuelles seront effectuées à la demande du siège.

– Dans sa demande de contrôleur de gestion recherche-développement et marketing-vente (n° 4), Axcess insiste sur des qualités rarement demandées à des profils de comptables, à savoir la diplomatie, la curiosité et le sens du relationnel. Il est vrai que, comme dans l'offre n° 2, la relation aux opérationnels semble être essentielle aux yeux de l'employeur.

Les perspectives de carrière sont tout aussi diverses que les postes. Elles reflètent elles aussi la coexistence, sur le marché de l'emploi, des conceptions traditionnelles et plus « modernes » du métier de contrôleur. Selon les organisations, les évolutions possibles correspondent à :

– une ascension hiérarchique dans des fonctions contrôle ou plus généralement financières ;
– une ascension hiérarchique dans des fonctions opérationnelles ;
– une ascension vers la direction générale du fait de la position d'observation exceptionnelle constituée par le contrôle.

Les exemples fournis par ces quatre offres illustrent, quoique très partiellement, les évolutions constatées ou anticipées par des observateurs de la profession dans les années 1990 et celles - plus récentes – dues à la mise en œuvre des normes IAS-IFRS et à l'application des lois de sécurisation de l'information comptable (à partir de 2004-2005). Les premières étaient censées remettre en cause les approches exclusivement comptables du métier de contrôleur. Les secondes, au contraire, marquent un retour de la fonction de contrôle à la pure vérification et à la conception de procédures comptables. À ce jour, les deux tendances coexistent, et semblent se partager les pratiques de contrôle notamment dans les grandes structures.

REPÈRES : Vers le conseil interne ou le pur reporting comptable ? Tendances divergentes dans l'évolution des rôles des contrôleurs de gestion

R. Danziger, en 1995, proposait deux profils-types du contrôleur de gestion. Dans les années 1990, on pouvait présenter le premier profil comme traditionnel, et le second comme émergent. Au début des années 2000, l'étude des offres d'emploi laissait penser que les exigences nouvelles deviendraient dominantes.

Traditionnellement, le contrôleur de gestion d'une entreprise est un homme de 45 ans, dont l'expérience est essentiellement fonctionnelle. Les qualités que l'on exige de lui sont la rigueur, la compétence technique (pour ne pas dire comptable), la maîtrise des outils mathématiques, statistiques et informatiques. Ses tâches consistent à élaborer ou du moins formaliser les plans, les budgets, et à effectuer les tâches de reporting. Son rythme d'activité est aligné sur les cycles comptables et la routine de l'entreprise. Il est perçu comme l'homme de la direction générale et de la ligne hiérarchique.

Les exigences plus récemment attachées à la fonction de contrôle concernent la connaissance du terrain. E. Chiapello (1990) fait remarquer le peu d'intérêt que les opérationnels

portent au contrôle de gestion. On peut en comprendre les raisons dans le cas où le contrôleur ne sait opposer au langage du terrain que celui de la comptabilité. C'est pour pallier cette dissonance que des organisations cherchent aujourd'hui à recruter des contrôleurs qui ont déjà acquis une expérience opérationnelle, ou du moins à ménager à ces derniers des plans de carrière qui privilégient l'alternance entre postes fonctionnels et opérationnels. Dans ce nouveau contexte, la fonction de contrôle peut contribuer au décloisonnement de l'entreprise, à une articulation plus précise entre la stratégie et la gestion quotidienne des opérations, tout en devenant un support effectif au management, à quelque niveau que ce soit dans l'échelle hiérarchique. Dans les offres d'emploi actuelles, l'expérience opérationnelle supplante celle en cabinet d'audit.

Cette évolution, très nette depuis la deuxième moitié de la décennie 1990, ne doit pas occulter l'émergence de nouvelles pratiques de contrôle, issues de l'application des nouvelles normes comptables et des lois de sécurisation des informations financières. De fait, la mise en œuvre des standards IAS-IFRS a nécessité une nouvelle allocation des ressources humaines dans les fonctions comptables et financières de l'entreprise. Par ailleurs, le Sarbanes Oxley Act et la loi de sécurité financière française très largement inspirée du texte américain instituent la fonction de contrôle interne. Dans le cadre des ré-allocations rendues nécessaires par ces dispositions nouvelles, les rôles des contrôleurs de gestion ont pu être reconfigurés en missions de contrôle financier, au sein desquelles le reporting et la mise en place de procédures comptables ont pris une place prépondérante.

La sixième édition de l'enquête HEC-DFCG réalisée par H. Jordan (2004) révèle que les contrôleurs de gestion sont de plus en plus fréquemment rattachés à la direction financière (dans près de trois quarts des cas dans les grandes entreprises). Cette même étude indique que les missions des contrôleurs se recentrent sur le reporting financier. Plusieurs indices concourent à confirmer cette tendance. Tout d'abord, le traitement des indicateurs financiers et de suivi budgétaire prend une place croissante dans les activités des contrôleurs, au détriment d'informations plus opérationnelles ou qualitatives. De surcroît, les contrôleurs perdent progressivement l'autorité qu'ils détenaient sur la planification, la comptabilité analytique et les systèmes d'information de gestion. Enfin, les opérationnels sont de moins en moins impliqués dans les opérations telles que le choix des objectifs, l'élaboration des budgets, et l'analyse des écarts. La collaboration s'établit donc avec les instances centrales (DAF, DG), et le contrôleur est progressivement incité à négliger l'action locale. Il en résulte, sur le fond, un retour en force des systèmes de contrôle « rétrospectifs » (24 % des grandes entreprises en disposent en 2004, contre 11 % en 1998), au détriment des systèmes dits « intégrés » (i.e. articulant le plan stratégique à des plans opérationnels et autorisant les reprévisions).

Cette tendance nouvelle se révèle contraire à celle mise en évidence dix ans plus tôt par R. Danziger. On ne peut pas pour autant dire qu'elle se substitue à elle. Les chiffres de l'enquête HEC-DFCG révèlent une évolution, mais montrent en même temps que les pratiques sont plus contrastées que jamais.

Les contrôleurs doivent-ils sortir de la bulle comptable dans laquelle, semble-t-il, on les a trop longtemps enfermés, ou au contraire, est-il souhaitable qu'ils reviennent à leurs activités premières, à savoir le reporting financier tout en devenant les garants d'une information comptable fiable ? De toute évidence, le choix n'appartient pas qu'à eux. L'entreprise, son secteur, les normes auxquelles elle est soumise, et le mode de management sont certainement des facteurs déterminants des différences de pratiques que l'étude des offres d'emploi suggère. Peut-être aussi sont-ils condamnés à faire les deux !

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

2 Quelle formation pour les contrôleurs ?

Le « noyau dur » d'une formation de contrôleur de gestion est constitué des connaissances comptables, financières et fiscales. Dans la boîte à outils dont il doit disposer, le contrôleur de gestion compte de solides bases en comptabilité de gestion, en comptabilité financière et en finance d'entreprise. Outre l'école de rigueur qu'elles constituent, ces disciplines s'enrichissent aujourd'hui de nouvelles exigences en « technicité » comptable, financière et fiscale. Dans les grandes entreprises en particulier, la connaissance des méthodes de consolidation aux normes IAS-IFRS, la maîtrise des produits et méthodes de financement et de placement à court terme peuvent constituer des atouts supplémentaires. Du moins, les entreprises concernées proposent aux jeunes embauchés la possibilité d'acquérir des formations complémentaires à ce sujet.

Ce substrat, récemment recentré sur des problématiques techniques, ne doit pas occulter la nécessité pour un contrôleur d'aborder les situations d'entreprise avec un sens pratique, de l'analyse et de la synthèse confirmés. À cet égard, les métiers de l'ingénieur fournissent des approches de terrain complémentaires à la comptabilité et à la finance. Connaître les processus quand ils sont complexes, savoir en fournir une modélisation lisible et exploiter ces modèles sont le premier pas dans la « mise sous contrôle ». Dans une démarche budgétaire, dans le choix d'une comptabilité analytique comme dans celui d'indicateurs, la capacité à fournir un modèle simple d'une entreprise ou d'une *business unit* devient une qualité distinctive.

Au-delà des connaissances financières, un contrôleur de gestion doit donc être doté d'une solide assise dans les domaines de l'organisation, des systèmes d'information, des ressources humaines, et des techniques d'expression.

- L'*organisation* est un champ de connaissances essentiel. Sur le plan conceptuel, la théorie des organisations fournit des cadres d'analyse pour les situations auxquelles le contrôleur peut être confronté. Sur le plan plus immédiatement pratique, un contrôleur de gestion doit savoir organiser un service, ou du moins déceler les dysfonctionnements dans l'organisation d'une entité.
- Les *systèmes d'information* et leurs fondements informatiques sont une spécialité nécessaire pour le contrôleur de gestion, qui endosse des responsabilités en la matière. Dans de petites organisations, il peut avoir à développer lui-même une application informatique de gestion. Dans les autres cas, il en sera l'utilisateur. Utiliser un système d'information ne signifie pas seulement dérouler des menus pour obtenir des données. Cela suppose aussi savoir pratiquer des extractions, des retraitements, des paramétrages, qui requièrent une bonne connaissance du système utilisé. Avec le développement des ERP (Enterprise Resource Planning), qui requièrent des connaissances spécifiques à l'outil installé, les entreprises ont pris l'habitude de former ou faire former leurs jeunes contrôleurs avant que ces derniers ne prennent leurs fonctions.
- La *gestion des ressources humaines*, dans ses aspects proches des problématiques organisationnelles, permet au contrôleur de comprendre comment établir des relations avec les autres acteurs de l'entreprise tout en gérant son équi-

pe dont on verra que l'insertion hiérarchique et fonctionnelle peut être complexe.

– Les *techniques d'expression* peuvent s'acquérir en formation initiale, lorsqu'il s'agit de savoir rendre les chiffres intelligibles, mais aussi par l'expérience professionnelle, du fait de devoir comprendre et adopter le langage du terrain. Au-delà des techniques à proprement parler, le contrôleur de gestion doit pouvoir comprendre *a priori* les préoccupations de ses interlocuteurs. Par exemple, on peut exiger de lui de connaître les techniques de marketing, notamment s'il doit fournir des chiffres nécessaires à la détermination d'une politique de prix ou plus généralement, à la gestion d'une gamme de produits.

Il est aujourd'hui plus facile d'être contrôleur de gestion sans être passé par l'audit et sans avoir tout ou partie des certificats supérieurs de l'expertise comptable. Ce cursus garantit une rigueur, une aisance dans le traitement des problèmes comptables et une capacité à fiabiliser les chiffres. Répondre à ces exigences sera certainement suffisant pour assurer la fonction de contrôleur dans certains postes particuliers. Mais, lorsque les progressions de carrière sont en jeu, d'autres critères ont vu le jour, qui revêtent autant si ce n'est plus d'importance au regard de la pratique quotidienne du contrôle de gestion. Le débat sur la formation des contrôleurs se fait finalement l'écho des tendances contradictoires observées dans les évolutions du métier : parlons-nous d'une fonction exclusivement financière, ou d'une mission plus large, qui intègre une dimension de conseil interne ? L'évolution des rôles du contrôleur révèle la variété des réponses fournies à cette question sur le terrain.

3 Où va le métier de contrôleur ? Des profils aux rôles du contrôleur de gestion

La réponse à la question dépend de la conception globale que l'on adopte de la fonction contrôle. Comme nous avons pu le voir, les orientations prises à cet égard varient considérablement d'une entreprise à l'autre.

Si la conception du contrôle adoptée par l'entreprise est autoritaire, le métier de contrôleur possède un avenir dans le sens où il faudra toujours « l'œil du maître ».

Si cette conception est démocratique, le contrôleur en tant que tel tend à disparaître puisque la fonction contrôle est remplie par les managers. M. Fiol et P. Jouault suggèrent à cet effet de substituer au terme de « contrôle de gestion » celui de « contrôle de direction », le contrôleur devant assurer une fonction d'accompagnement et de remise en cause des décisions managériales. On a pu croire que le développement des performances des systèmes d'information pousserait particulièrement dans cette direction. On se rend compte aujourd'hui que la complexité et la lourdeur d'utilisation de ces systèmes rendent nécessaire aujourd'hui plus que jamais une assistance aux managers dans l'utilisation de ces outils (paramétrage, extraction, formalisation et interprétation des données pertinentes).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Quoi qu'il en soit, ces conceptions demeurent liées à la vérification *ex post* et donc à la gestion par les résultats. « S'assurer », pour reprendre le terme de R.N. Anthony, signifie « vérifier » mais aussi « faire en sorte ». On peut ainsi souscrire au propos de V. Malleret[1] quand elle intitule un de ses articles : « du contrôle de gestion au management de la performance ». C'est ainsi qu'elle met l'accent sur la nécessité de contrôler les facteurs de compétitivité au lieu d'être l'animateur d'un seul management par les résultats. Le métier du contrôleur s'en trouve de ce fait élargi et enrichi par la nécessité de s'intéresser à la genèse des résultats par référence aux données d'environnement. C'est sans doute la direction qu'il est aujourd'hui possible d'indiquer si l'on songe au métier du contrôleur.

On peut donc présenter le contrôleur de gestion à partir des tâches ou des activités qui lui sont confiées et qui apparaissent fréquemment sur les offres d'emploi : prévision budgétaire, analyse des écarts, reporting, mise au point des procédures d'information sont autant de tâches classiques, étroitement liées aux différents outils du contrôle de gestion. Une telle approche est d'autant plus tentante qu'il s'agit d'un service et d'un poste fonctionnels, dont la valeur ajoutée n'est pas directement perceptible sur les « produits » vendus par l'entreprise et se définit plus facilement à travers les activités réalisées. Mais, la réflexion qui vient d'être menée sur la « valeur ajoutée du contrôleur » incite à une autre approche : dans les pages qui suivent, ce sont les rôles du contrôleur qui seront différenciés, c'est-à-dire la relation du contrôleur aussi bien au contenu de son travail qu'à ses différents « clients » internes dans l'entreprise.

Au « cœur » du métier de contrôleur, se trouve l'information de gestion, sa collecte, sa diffusion, son organisation. Parmi les tout « premiers » rôles du contrôleur, on peut donc identifier un rôle d'administrateur des procédures et des systèmes d'information, mais aussi un rôle d'animation de ces mêmes procédures et systèmes, qu'il s'agit de faire vivre et auxquelles il faut donner un sens dans l'entreprise.

Au-delà de ce cœur « informationnel », on trouve parfois **un rôle plus prononcé de « conseil » et « d'aide à la décision** ». Celui-ci peut prendre des formes diverses, allant du simple délégué aux études économiques aux figures plus engagées de « conseiller du prince », « fou du roi » ou encore de « responsable engagé dans la coproduction du budget et des résultats ». Dans tous les cas, ces rôles portent en eux la profonde ambiguïté de la mission (et de la perception par les autres) du contrôleur de gestion : quel « client interne » le contrôleur sert-il en premier lieu ? S'agit-il de sa Direction ou des (Directions) opérationnel(le)s ? S'agit-il du siège ou de ses interlocuteurs « locaux » ?...

Un dernier rôle, enfin, est celui **« d'architecte » des procédures, du système d'information et de l'organisation**.

Dans notre tentative de description des rôles possibles pour un contrôleur de gestion, l'ordre choisi pour les évoquer est relatif à la fréquence probable des rôles

---

1. Véronique Malleret : « Du contrôle de gestion au management de la performance » in « L'école des managers de demain », Economica, Paris, 1994.

exercés. Tous ne le sont pas, dans toutes les circonstances. Mais les premiers soulignés sont plus souvent rencontrés dans la pratique. Sans être normatif sur les voies à suivre pour un contrôleur de gestion, nous essaierons de décrire les différents choix et alternatives possibles, en restant réalistes sur le quotidien du plus grand nombre de contrôleurs. Au-delà de la description et des témoignages, nous aborderons aussi ce vers quoi le métier de contrôleur devrait – au sens normatif – tendre dans les années à venir.

Enfin, avant de présenter plus en détail les rôles qui viennent d'être différenciés, il est bon de souligner que cette distinction des rôles répond à des fins pédagogiques et que, dans la pratique, ceux-ci s'imbriquent souvent. L'analyse de ces rôles est par ailleurs illustrée d'exemples de propos de contrôleurs de gestion. Quand ces derniers ne sont pas cités intégralement, nous en reprenons des fragments par guillemets.



Section 2 AU CŒUR DU MÉTIER DE CONTRÔLEUR : L'INFORMATION

1 De la collecte des données à l'organisation de l'information

Si le cœur du métier de contrôleur reste bien « l'information » et si cette « étiquette » est restée inchangée, le contenu du métier relatif au rôle informationnel du contrôleur a par contre été bouleversé en l'espace de trente ans, du fait de la démultiplication des puissances d'investigation informatiques. On est passé, pour être simple et caricatural, de l'âge de la calculette à celui des bases de données relationnelles ; on arrive au point où les systèmes d'information (informatiques) ont désormais un impact structurant sur l'organisation, afin de tirer le meilleur parti d'outils et de logiciels devenus incontournables sur le marché. De même, de nombreuses entreprises sont en train de rénover leurs logiciels de consolidation, ce qui n'est pas sans répercussion sur les pratiques du reporting… Tous ces bouleversements techniques ont induit une évolution majeure du rôle « d'informateur » du contrôleur de gestion : le problème n'est plus de produire, de « sortir » des données, mais de façonner, traiter, sélectionner l'information, et de la commenter. En bref, l'étape essentielle est désormais celle où l'on fait « parler les chiffres » (au-delà des chiffres bruts, des synthèses, des tendances, des comparaisons, des explications). La teneur des activités « informationnelles » du contrôleur dépend aussi de la *nature* de l'information qu'il doit traiter (du comptable – physique à l'environnemental – stratégique), donc du niveau hiérarchique auquel il est rattaché et de sa situation dans l'entreprise.

Un autre enjeu du métier tient à la remontée et à la diffusion de l'information. La pratique montre que selon l'entreprise, l'information peut être largement diffusée

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

par les moyens informatiques, ou retenue à partir de certains niveaux pour des raisons de confidentialité ou de politique interne. On comprend aisément que la connaissance des orientations stratégiques de certaines entreprises soit limitée à quelques personnes de la direction. Ainsi, dans une entreprise d'armement française, circule la légende du « petit livre rouge », élaboré par certains dirigeants et le Ministère de la Défense, que le Directeur Financier Groupe dit lui-même n'avoir jamais vu. À l'opposé, on conçoit plus difficilement la rétention d'information au niveau des entités opérationnelles. Pourtant, ce type de dysfonctionnement est fréquent, et s'explique souvent par des tensions au sein de l'organisation.

Par exemple, dans une entreprise industrielle du secteur de l'énergie, les tableaux de bord des sites de production remontaient au contrôle de gestion groupe avec des pages déchirées – celles comportant les indicateurs environnementaux. Nous avons pu constater des situations comparables dans le cas des relations maison-mère filiale après l'acquisition récente de cette dernière. La rétention d'informations pourtant essentielles (ne serait-ce qu'à l'élaboration du budget), devient une manière pour la filiale de préserver une relative indépendance. Lorsque les dysfonctionnements du processus de contrôle atteignent ce niveau de difficulté, le contrôleur ne peut pas y répondre sans l'intervention (directe ou indirecte) de la direction.

Le traitement de l'information comptable et de gestion est soumis depuis peu à des contraintes analogues à celles qui pesaient jusqu'ici exclusivement sur la production des données comptables. La mise en place des normes IAS-IFRS nécessite l'usage d'informations de gestion dans le reporting financier. La valorisation des immobilisations nécessite aujourd'hui plus que jamais l'intervention des contrôleurs de gestion. Le format de l'« income statement », compte de résultat au format IAS se rapproche de celui des comptes de résultat analytiques. Il tend d'ailleurs à se substituer à ces derniers, au prix d'une perte d'information sur des marges (marge sur coûts variables, marges sur coûts spécifiques) qui ne sont plus calculées qu'à la demande. Les lois de sécurisation de l'information comptable parues ces dernières années contribuent à concentrer le travail du contrôleur sur la fiabilisation des circuits de remontée d'information.

Il est donc essentiel de rappeler que le contrôleur doit non seulement organiser une information pertinente et fiable, mais avant tout, créer les meilleures conditions pour sa collecte. Cette démarche passe notamment par l'administration des procédures et des systèmes d'information.

2 De l'administration à l'animation des procédures et des systèmes d'information

L'honnête description du métier de contrôleur de gestion exige de ne pas sous-estimer la partie « administrative » du travail du « fournisseur d'information ».

Comme pour toutes les opérations de nature administrative, il est souvent d'ailleurs à cet endroit demandé au contrôleur de gestion de contribuer à la performance économique de l'entreprise en gagnant d'année en année en productivité de

ses services : le double objectif est à la fois de gagner du temps-homme – ie de réduire les effectifs attachés à des routines comptables administratives – et de gagner des jours, d'écourter les délais de livraison de l'information, d'être capable de sortir les résultats ou le reporting plus tôt. L'atteinte de cet objectif passe par des systèmes informatiques, de nouveaux logiciels et une reconception des systèmes, une réorganisation des procédures (qui peut rejoindre le rôle d'architecte-rénovateur des systèmes évoqué plus loin).

Pour ne pas se leurrer, près de 50 % du temps des contrôleurs – et jusqu'à 95 % dans des cas de figure peu satisfaisants – est passé à assurer la fiabilité des informations délivrées et le respect des échéances du calendrier routinier qui rythme la vie d'un contrôleur. Cela va de l'audit de procédures, vérification de leur application ou éventuellement reconception de schémas de saisies multiples pour assurer la fiabilité des données, à la préparation budgétaire annuelle qui mobilise les contrôleurs sur la période septembre-décembre ou encore aux échéances de « sortie » du suivi budgétaire et reporting qui « bloquent » les premiers jours du mois (des cinq aux vingt premiers jours du mois, selon les cas de figure). On aurait pu penser que le développement des systèmes d'information intégrés tendrait néanmoins à réduire ces délais, et à permettre au contrôleur de se consacrer à d'autres tâches. Pourtant, les directions financières préfèrent en général mettre à profit ce progrès technique pour accroître la fréquence de reporting (du semestriel au trimestriel, ou du trimestriel au mensuel). Pour cette raison, les contrôleurs consacrent une part croissante de leur temps à la gestion de l'information.

Toutefois, au-delà de l'administration des systèmes d'information et procédures, le rôle d'animation de ceux-ci devient primordial. Les procédures, les systèmes ne sauraient être uniquement des routines, des mécaniques, sous peine de perdre tout intérêt de management et donc tout sens aux yeux des opérationnels. Or ce sont ces derniers qui doivent alimenter les systèmes : leur démotivation et manque d'intérêt se traduisent donc tôt ou tard sur la qualité, fiabilité et pertinence, de l'information. C'est pourquoi le contrôleur doit aussi animer, « faire vivre » les systèmes et les procédures et se trouver dans une démarche permanente de pédagogie et de légitimation de ceux-ci. En pratique, le temps passé et accordé à la négociation budgétaire, à l'analyse et la discussion des résultats, etc., est lié à différents facteurs. La culture d'entreprise, son climat plus ou moins participatif en termes de management sont un élément non négligeable. Les contraintes de temps et de rythme pesant sur le contrôleur ont également un fort effet induit : de ce point de vue, l'aplatissement des structures et la diminution des effectifs du personnel administratif (y compris dans les services de contrôle de gestion), qui tendent à faire peser le poids des routines sur ceux qui restent, n'ont en moyenne pas facilité la situation dans les dernières années. Enfin bien sûr, la personnalité du contrôleur (et de son directeur opérationnel !) et la façon dont il conçoit son métier sont également essentielles. On rejoint un certain nombre de questions posées au point suivant (3.) sur le rôle relationnel du contrôleur : jusqu'où va-t-il ? Qu'est-ce qui, à ses yeux et ceux de la hiérarchie, doit être animé par lui ou par la hiérarchie opérationnelle, à son initiative ou à celle de la hiérarchie ? Quel est le degré « d'ingérence » et de questionnement par le contrôleur dans l'élaboration budgétaire, etc. ?

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Section 3 LA RELATION AVEC LES MANAGERS

1 Quelle relation avec les managers : les assister/aider à la décision, les conseiller, ou coproduire les résultats ?

Le rôle « traditionnel », et certainement le moins gratifiant du contrôleur auprès des managers est celui « d'œil du maître ». Le contrôleur se doit de savoir si les « droits à décider » délégués par le supérieur à ses subordonnés sont respectés et assumés. Ce rôle demeure fondamental. Sans délégation, il n'y a pas besoin de contrôle. Comme nous l'avons vu, il y a néanmoins plusieurs manières d'assumer ce rôle. La vérification en est une, mais elle n'en exclut pas d'autres. Le contrôleur de gestion participe à l'élaboration des contrats passés entre supérieurs et subordonnés hiérarchiques, entre membres d'équipes transversales, entre ces équipes et la hiérarchie. Ce rôle rejoint en partie celui d'animateur, ne serait-ce qu'en ce qui concerne l'élaboration du budget. Il en résulte que le contrôleur peut être un « facilitateur », puisqu'il agit à l'interface des différents niveaux de management.

Pour les managers auxquels il est directement rattaché, le contrôleur de gestion est couramment considéré comme « délégué aux études économiques » : cela consiste à réaliser le chiffrage économique et assister les managers en formulant des recommandations sur des projets ou des questions spécifiques. C'est par exemple le cas pour étudier la phase d'industrialisation qui succède à celle de la définition d'un nouveau produit ou d'un nouveau service. Cette étude consiste à véritablement concevoir le dimensionnement de l'appareil qui servira à mettre en œuvre le produit ou le service. Ce rôle, assez répandu, reste décliné dans une version bien cantonnée à la sphère d'aide à la décision et au rôle conventionnel du contrôleur : aider à la décision sans se substituer en aucune façon au décideur. Néanmoins, il apparaît comme un volet assez motivant du métier, parce que les études portent en général sur des aspects opérationnels, non routiniers et ayant un impact potentiel fort.

Cependant, certains contrôleurs envisagent leur rôle dans une version plus engagée de la relation avec les managers. Ils se vivent alors comme « conscience économique des responsables opérationnels » et développent leurs compétences relationnelles (qualité des contacts, sens de la pédagogie…) pour s'autoriser une attitude critique de questionnement, de remise en cause permanente. Ce rôle plus engagé, qui correspond souvent à des profils plus « senior », exige un grand sens de la diplomatie et une forte déontologie professionnelle pour résister à la tentation de se substituer à l'opérationnel.

> *Un contrôleur de gestion siège évoque sa relation aux opérationnels* : « Mon rôle est celui d'un objecteur de conscience des RO [responsables opérationnels]… Je leur demande en permanence des explications : pourquoi tant de personnel ? pourquoi tel investissement, tel matériel ? pourquoi ces stocks ? et au bout du compte, au lieu de les harceler, je crois qu'ils ont l'impression que ça les aide… »

Il peut par ailleurs connaître deux inflexions légèrement différentes :

– L'une consiste à voir dans le contrôleur de gestion un responsable engagé dans la coproduction du budget et des résultats ; si les pièges de dérive décisionnelle de la part du contrôleur sont évités, celui-ci peut se vivre comme d'autant plus critique et attentif qu'il est « mouillé », engagé et responsable, mais pas décideur !

– Une autre approche, aboutissant à un comportement sans doute assez proche, décrit le contrôleur de gestion comme « conseiller du prince », selon l'image du « fou du roi » : questionneur permanent, empêcheur de « décider en rond », il est tout sauf un « béni-oui-oui » et s'inscrit non pas en homothétie de pensée et de comportement avec le décideur mais dans un débat critique et contradictoire avec celui-ci.

> *Un grand dirigeant d'entreprise, cité par R. Danziger, nous dit* : « Pour prendre une grande décision, je prends mon Directeur Financier et mon Contrôleur de Gestion sous le bras. »

Que signifie plus précisément coproduire budget et résultat ? Si l'on veut faire en sorte que les responsables opérationnels soient engagés par leur budget, il faut que celui-ci soit fiable c'est-à-dire cohérent, bien réparti par poste, correctement mensualisé. Le contrôle a un rôle essentiel dans ces étapes car il est là pour s'assurer qu'il y a une réalité physique derrière les chiffres et que cette réalité n'est pas absurde. Or dans la réalité, les systèmes de remontée des chiffres du budget ne « bouclent » pas avec le bilan, le compte de résultat et la trésorerie comme cela se passe dans les modèles. Le plus souvent, le contrôleur de gestion fait remplir et remonter des séries de tableaux. Le niveau de trésorerie obtenu par synthèse de ces documents peut être absurde par rapport à celui qui résulte du compte de résultat de la comptabilité. C'est au contrôle de gestion de s'en rendre compte avant que les budgets ne soient acceptés. Comment lui demander sinon de prendre ses responsabilités sur des chiffres absurdes ?

Si le contrôleur de gestion sait qu'il fait partie du comité de direction et qu'il sera, lui aussi, tenu responsable des écarts par rapport au budget, il fera certainement très attention aux données collectées en testant le caractère raisonnable des chiffres et leur cohérence. La partie d'un écart liée à une mauvaise construction de l'ensemble budgétaire sera alors limitée.

Par ailleurs, le contrôle de gestion peut aussi être tenu responsable des réalisations au sens où il est de son rôle :

– de servir d'aiguillon pour aider les décideurs à redresser les résultats avant qu'il ne soit trop tard ;

– de ne pas être surpris tous les mois par les chiffres (rien de pire qu'un contrôle de gestion qui ne sait pas où on va quinze jours avant la fin du mois)…

Dans les systèmes de contrôle de gestion où il y a de nombreuses reprévisions, il est difficile d'admettre que celles-ci partent dans tous les sens et qu'elles ne convergent pas peu à peu vers les réalisations. Être capable d'anticiper ses chiffres est lié à la maîtrise qu'a un contrôleur des événements, maîtrise certes « informationnelle » mais essentielle pour aider un directeur opérationnel à anticiper.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Est-il normal qu'un contrôleur de gestion ne connaisse pas les effectifs du mois avec précision, ou l'ordre de grandeur des frais généraux, ou ne fasse pas provisionner, en cas d'incident, fournisseur, client… ?

Pour qu'il y ait cette maîtrise « informationnelle » essentielle à un bon management, il lui faut fiabiliser les procédures et les circuits d'information et sortir de son bureau !

2 Les clients internes du contrôleur

Sommairement, on peut identifier quatre catégories de clients internes pour le contrôleur de gestion :

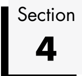
– le supérieur hiérarchique direct ;
– les « collègues » opérationnels ;
– le contrôle de gestion central ;
– la direction générale du groupe.

La fonction contrôle de gestion repose sur une ambiguïté, plus ou moins levée dans les entreprises, lorsque les clients internes « prioritaires » du contrôle n'ont pas été déterminés. Cette ambiguïté s'accompagne en général d'un problème de perception de la part des responsables opérationnels, qui ne savent pas « sur quel pied danser », ni à quoi s'en tenir. Dans un tel cas, il y a fort à parier que la perception deviendra rapidement négative ou du moins les réactions prudentes, de la part de services qui considéreront le contrôle de gestion comme étant « à la solde » de la direction générale. L'ambiguïté, de même nature dans les deux cas, peut exister au moins à deux niveaux :

– Le contrôleur de gestion considère-t-il son supérieur hiérarchique direct (par exemple un directeur opérationnel) comme son « client privilégié » ou va-t-il en premier lieu servir les besoins de ses collègues « line » (*i.e.* de la ligne hiérarchique) au même niveau que lui ?
– Le contrôleur de gestion est-il « assujetti » prioritairement au contrôle de gestion central, dont dépend souvent son évolution de carrière, et qui détient sur lui une autorité fonctionnelle, ou bien va-t-il faire « corps et âme » avec sa hiérarchie opérationnelle et les besoins locaux ? Va-t-il privilégier le directeur général du groupe et le contrôleur de gestion du groupe, ou bien sa direction locale ?

Dans les deux cas de figure, le contrôleur se voit pris dans des enjeux de carrière et de perception, potentiellement négative, par ses différents interlocuteurs. Le risque pour celui-ci, du point de vue de la hiérarchie fonctionnelle et du siège, est de passer pour quelqu'un de déloyal, qui ne soit pas suffisamment « coopératif » et « soumis », en quelque sorte d'être un « franc-tireur » qui joue un double jeu. Du côté des opérationnels, le danger est d'être perçu dans le pire des cas comme un « œil du maître », ou encore, dans des versions édulcorées, comme un « empêcheur de tourner en rond » toujours prêt à mettre des « bâtons dans les roues », un « contrôleur-vérificateur » sans aucune valeur ajoutée opérationnelle.

La seule issue pour le contrôleur, sans doute, pour échapper à ce dilemme, est de tenter d'apporter une valeur ajoutée concrète la plus importante possible afin de se légitimer aux yeux des opérationnels, autrement qu'en étant « peu regardant et trop sympathique avec eux ». C'est précisément cette valeur ajoutée opérationnelle qui devrait permettre au contrôleur d'avoir par ailleurs une attitude de questionnement, un regard critique et pertinent à l'égard des mêmes opérationnels, y compris « pour le compte » de la direction. Le piège à éviter à tout prix par contre serait d'être tenté de « prendre la place » de l'opérationnel : en aucun cas le contrôleur ne doit se transformer (ni se comporter !) comme un décideur.



ARCHITECTE ET/OU RÉNOVATEUR DE SYSTÈMES

La situation de l'entreprise sans système d'information et au « degré 0 du contrôle de gestion » tend à devenir plus rare aujourd'hui (sauf pour quelques PME ou entreprises en création). Le véritable travail d'architecte-créateur de système est en conséquence lui aussi peu répandu. En revanche, il est essentiel qu'un contrôleur soit en permanence un réformateur : on trouve ici le rôle qui consiste à s'interroger sur ses propres pratiques et remettre en cause les systèmes d'information et de contrôle existants. Ce rôle de rénovateur de systèmes prend des accents différents selon le niveau de responsabilité auquel opère le contrôleur : un contrôleur de gestion d'établissement(s) ou de société sera à même de s'interroger sur les pratiques (par exemple, méthodes de calcul des coûts) de telle ou telle usine au regard de leur pertinence et des normes du groupe, tandis qu'un directeur du contrôle de gestion (siège) pourra remettre en cause l'architecture globale du système d'information et initier, avec l'aval de la Direction Générale, des changements majeurs dans sa fonction. Très souvent, dans les dernières années, les entreprises se sont assuré l'appui de cabinets de conseil en organisation pour mener à bien des réorganisations importantes du flux, des systèmes et du processus d'information. Le directeur du contrôle de gestion est alors le chef d'orchestre tandis que les contrôleurs plus opérationnels ont un rôle essentiel de relais, de bâtisseurs dans leurs entités : sans être décideurs ni nécessairement architectes du nouveau système, ils doivent, pour le succès de celui-ci, être très actifs dans sa construction et dans sa mise en œuvre.

> *Le contrôleur de gestion groupe d'un laboratoire pharmaceutique* : « L'un des pans du projet global dont j'ai la charge consiste à mettre en place un système unifié d'information financière, permettant de réconcilier les données des divisions et du niveau groupe. Il y a de nombreux sous-projets liés à celui-ci. En fait, je mets en œuvre une stratégie de contrôle de gestion, de sorte que les règles de délégations, le système de reporting, l'utilisation de SAP, et l'implication patrimoniale de chaque filiale soient en cohérence. »

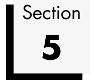
Certes, la participation à la mise en place de nouveaux systèmes d'information intégrés a été l'un des aspects essentiels du métier de contrôleur dans les dernières années. Mais on peut constater, notamment dans les entreprises qui ne peuvent ou ne veulent pas investir dans de tels systèmes (en raison de leur coût très élevé), que les contrôleurs sont appelés à concevoir ou à renouveler les outils de contrôle.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Ainsi, ces entreprises développent des tableaux de bord en parallèle des supports de reporting traditionnels, ou encore des systèmes de prix de cession interne autrefois réservés aux grands groupes.

À travers la transformation des systèmes d'information ou la simple rénovation des outils d'évaluation, le « contrôleur-architecte » contribue aussi plus largement à faire changer l'entreprise. Il est rare en effet que la remise en cause et un nouveau « design » des systèmes ne soient pas étroitement liés à des transformations de l'organisation. Il est alors difficile pour le contrôleur d'agir isolément dans son champ d'activité conventionnel et de ne pas être partie prenante de changements, parfois substantiels, dans les structures et l'organisation de l'entreprise. Ce sont souvent les structures de responsabilité qui sont à nouveau « pensées », tantôt à travers une nouvelle définition des centres de responsabilités et de leur nature (dans la perspective hiérarchique divisionnelle ou fonctionnelle classique), tantôt à travers une mutation plus profonde vers des structures matricielles, accordant davantage de place aux approches dites « horizontales » à savoir les projets ou les processus. La refonte du flux informationnel, la reconception des systèmes d'information permettant de mesurer la performance de processus transversaux engendrent ou vont alors de pair avec une réflexion sur l'adaptation des structures de l'entité ou de l'entreprise.

Le métier de contrôleur de gestion, notamment dans son rôle d'architecte ou de rénovateur de systèmes, consiste à rendre cohérentes les actions de l'entreprise dans le temps. Les travaux de J. Méric (1998, 2000) ont permis de mettre en évidence la temporalité comme une variable essentielle du contrôle. Une exigence à l'endroit des contrôleurs est de ne jamais négliger le court terme au profit du long terme (ou vice-versa), mais au contraire d'articuler en permanence ces deux dimensions. Lorsqu'il développe un outil de gestion, un contrôleur se doit de mettre en perspective les données immédiates et court-termistes, ou encore de décliner la mesure liée aux objectifs à long terme en indicateurs plus proches de l'action quotidienne. Le travail du contrôleur de gestion s'inscrit traditionnellement dans cette logique, quoique l'articulation du long terme et du court terme relève toujours d'un exercice délicat. Néanmoins, les évolutions récentes de la gestion des entreprises sont marquées par la nécessité d'anticiper et de réagir (ou du moins par la prise de conscience de cette nécessité). L'architecture et la conception des systèmes de contrôle doivent désormais en tenir compte, en s'alignant sur les changements profonds que connaissent les méthodes de production ou d'administration des services. Le développement de cette nouvelle temporalité du contrôle fait peser de nouvelles responsabilités sur les contrôleurs, notamment dans leur rapport aux dirigeants et aux opérationnels.



UNE PRATIQUE CONTRASTÉE

Trois dimensions paraissent, en conclusion, faire partie intégrante du métier de contrôleur :

– une dimension de contenu, qui est celle du traitement et de l'analyse de l'information ;

– une dimension relationnelle, qui concerne l'interdépendance entre le fournisseur (d'information) et ses « clients » internes que sont les managers ;
– une dimension organisationnelle, qui touche à la refonte des systèmes d'information et son impact sur les structures de l'organisation.

Chaque dimension peut être pratiquée de façon « minimaliste » ou au contraire développée par le contrôleur, en fonction de sa personnalité et d'un certain nombre de facteurs de contingence évoqués ci-dessous. Par ailleurs, il faut souligner que la pratique tend à privilégier la dimension de contenu et, dans une moindre mesure, la dimension relationnelle, au détriment de la dimension organisationnelle.

REPÈRES : les contrôleurs expriment une frustration croissante au regard d'activités déséquilibrées

L'étude HEC-DFCG menée par H. Jordan en 2004 montre que les tâches effectuées par les contrôleurs de gestion sont pour plus de la moitié du temps de travail consacrées à la dimension de contenu ou de fonctionnement, c'est-à-dire la production et la fiabilisation de données. Cette répartition du temps peut être résumée dans le tableau suivant, qui illustre une frustration croissante au regard des attentes des contrôleurs depuis 1998.

Répartition des activités du contrôleur de gestion		
2004 / 1998	Temps effectivement consacré	Temps qu'il souhaiterait consacrer
Architecture	20 % 16 %	22 % 20 %
Fonctionnement	55 % 56 %	37 % 34 %
Animation des hommes	25 % 28 %	41 % 45 %

Tableau tiré de Jordan, 2004.

Il est donc important pour le contrôleur de garder en tête les trois dimensions de son métier, de maintenir sa volonté d'opérer sur les trois et d'exercer les trois rôles. Un schéma peut synthétiser une situation théorique idéale.

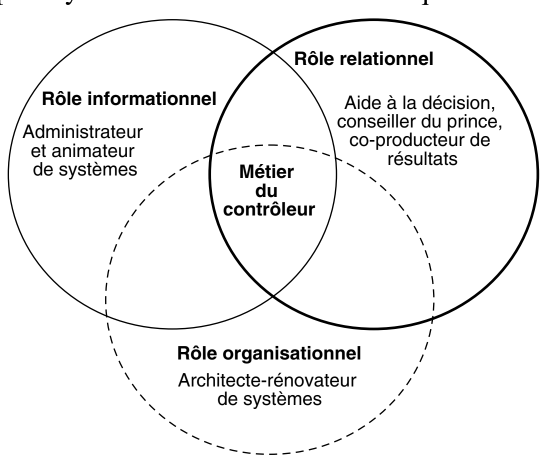


Figure 12.1 – *Les trois rôles du contrôleur*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Comme nous venons de le souligner, la pratique est cependant plus contrastée et un certain nombre de facteurs viennent influencer la réalité quotidienne du métier de contrôleur. Parmi ceux-ci, on trouve principalement le secteur d'activité de l'entreprise, sa taille, la nationalité de la maison-mère, le degré d'avancement et de développement des systèmes de contrôle, la nature de l'entité à contrôler et la place du contrôleur considéré dans la structure, ainsi que le niveau de responsabilité auquel opère le contrôleur de gestion. L'histoire de la genèse du contrôle de gestion dans l'entreprise et la culture organisationnelle de celle-ci (plus ou moins commerciale, financière ou industrielle par exemple) jouent également un rôle majeur. Sans présenter une analyse exhaustive de l'impact de ces différents facteurs de contingence, on peut tenter de donner quelques exemples illustrant l'influence de ces divers éléments, parfois liés entre eux. Chacun, en fonction de ses souhaits d'approfondissement, pourra étudier plus ou moins en détail les exemples proposés, ou réfléchir à d'autres types de situations.

1 Le secteur d'activité de l'entreprise

Dans l'industrie, la comptabilité analytique est souvent lourde. Les processus de production y sont décrits de manière très fine (parfois à l'excès). Par voie de conséquence, la lourdeur des systèmes d'information conduit à subordonner le contrôle de gestion à la fonction financière. Cependant, l'évolution récente des méthodes de production et le développement des systèmes d'information intégrés ont offert aux contrôleurs de gestion industriels la possibilité de se rapprocher des opérationnels.

Dans les services, ce sont les besoins de pilotage qui sont à l'origine du contrôle de gestion. L'absence de stocks permet d'éviter de nombreux problèmes de valorisation, et les méthodes induites par la gestion en flux tendus et en juste-à-temps y existent de fait depuis longtemps déjà. Le contrôle de gestion traditionnel (*i.e.* financier) demeure ainsi subordonné aux fonctions qui pilotent les activités de service (par exemple, les managers opérationnels dans la grande distribution, ou la cellule « organisation » de certaines entreprises). Dans d'autres cas, le contrôle de gestion est promu au rang des instruments de pilotage stratégique (c'est le cas dans certaines banques).

2 La conception du métier : comptable ou acteur du changement ?

Plus on s'élève dans la hiérarchie de l'entreprise, plus les données traitées sont d'ordre financier. Les informations financières, quoique critiquables, possèdent des qualités de synthèse indéniables. Peut-on dire pour autant qu'elles limitent le contrôleur de groupe, par exemple, à un rôle de comptable ? On peut constater aisément que ce n'est pas le cas. La nature des données à traiter n'est donc pas le

seul facteur déterminant. En d'autres termes, elle ne peut pas constituer un « prétexte » pour les entreprises qui pratiquent un contrôle de gestion comptable. Il faudrait plutôt y voir, comme le suggère R. Danziger, une manifestation des conceptions du contrôle que les entreprises ont retenues.

On peut opposer ici les propos d'un contrôleur de gestion, fonctionnel au siège d'un groupe pétrolier :

> « Je suis arrivé ici avec un bon bagage sur les systèmes d'information. Cela n'a pas suffi. J'ai dû me former très rapidement à la comptabilité. On m'a donné la possibilité de passer mon DECF en formation continue, cours par correspondance. Parce qu'ici, le travail d'un contrôleur, c'est avant tout un travail de comptable. Il faut brasser de l'information comptable ».

et ceux d'un contrôleur de gestion d'un laboratoire pharmaceutique de pointe, de taille moyenne :

> « Le progrès dans l'entreprise passe par le changement. Cela passe par les projets obligatoirement. J'ai une fonction routinière pour 20 %. J'ai une mission de levier de changement à 80 %. Je passe 80 % de mon temps en projets effectifs. Le projet global dont je suis en charge : faire passer l'entreprise à ce que l'on pourrait appeler l'état de l'art du pilotage d'entreprise ».

3 La taille de l'organisation

Lorsqu'il s'agit de grandes entreprises multinationales, en particulier d'origine nord-américaine, la fonction contrôle de gestion est très orientée vers le reporting et la consolidation comptable. Les systèmes d'information, définis de façon centralisée par la maison-mère, sont souvent extrêmement formalisés et conçus dans un esprit premier de remontée d'information financière. Dans ce contexte, les « clients » opérationnels du contrôleur sont souvent les derniers servis.

Les propos d'un contrôleur de gestion de branche opérationnelle d'un groupe alimentaire international illustrent cette situation :

> « Je suis pris entre deux feux. La maison-mère me demande d'effectuer un reporting fréquent. De son côté la filiale me demande des informations spécifiques, plus du terrain que du comptable. Et en plus, je suis chargé d'accorder les budgets supplémentaires aux commerciaux et au marketing. J'ai délégué la partie routine, le reporting, à mon subordonné, et je garde les décisions lourdes pour moi. Pour ce qui est l'information-filiale, nous partageons, selon nos disponibilités ».

Les groupes internationaux ont toujours été confrontés à la complexité des processus de consolidation, qu'il s'agisse de la démarche budgétaire ou du reporting. La difficulté pour les contrôleurs locaux a longtemps résidé dans la nécessité de s'adapter au langage de la maison-mère. Aujourd'hui, les normes comptables internationales nécessitent un effort d'adaptation, mais du moment où elles sont quasi universelles, cet effort ne doit être consenti qu'une bonne fois pour toutes.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Si les entreprises multinationales américaines sont très marquées par le formalisme strict du « contrôle financier », de grands groupes internationaux français ont également joué la carte d'un reporting et d'une consolidation financiers et très centralisés. Dans un groupe comme Saint-Gobain, cela est étroitement lié à une genèse financière du contrôle dans un univers où la logique industrielle domine. La teneur des informations financières n'est cependant pas uniformisée dans les filiales du groupe. Dans la section « verres », Saint Gobain distingue trois catégories d'entités : les usines, productrices de « float » (plaques de verre), les ateliers (transformation du float), et les magasins (distribution de gros ou de détail). En cohérence avec cette catégorisation, l'information financière est spécialisée. Le reporting des usines se concentre sur le cycle d'investissement (i.e. le haut de bilan, le coût de la dette et la rentabilité des actifs immobilisés), alors qu'il est consacré au cycle des opérations dans les magasins (i.e. la gestion du BFR). Dans les ateliers, la logique de suivi de la performance est mixte. Elle porte tant sur le haut que sur le bas du bilan. L'approche retenue par Saint Gobain permet ainsi de modérer les effets d'un reporting très financier, et d'offrir aux responsables opérationnels des indicateurs qui les concernent en premier chef.

Pour autant la taille de l'entreprise détermine aussi la relation qu'elle entretient avec les marchés financiers. Les grands groupes, comme nous l'avons déjà souligné, accroissent considérablement la fréquence de reporting auprès des investisseurs, et cela provoque des changements profonds dans la teneur des travaux effectués par les contrôleurs de gestion.

> *Le directeur financier de la branche industrielle d'un grand groupe :* « Lorsque j'ai débuté chez un concurrent, j'assurais un reporting trimestriel des données à destination des actionnaires. Cela me laissait clairement le temps de me consacrer à des études de coûts, des estimations de marge, des missions ponctuelles. Aujourd'hui, je demande à mon équipe de garantir un reporting mensuel pour les actionnaires, et hebdomadaire pour la direction. Certes, ils disposent de meilleurs outils que ceux que j'utilisais il y a treize ans, mais les outils ne font pas tout. Aujourd'hui, les petits nouveaux qui veulent progresser doivent passer par le *number crushing* (moulinage de chiffres) pour quelques années. »

Les PME-PMI représentent encore un univers différent, où la pratique du contrôle de gestion est à la fois plus opérationnelle et plus variée, beaucoup moins spécialisée. On peut reprendre ici les propos d'un contrôleur de gestion d'un grand maroquinier français, entreprise de taille moyenne :

> « Certains de mes collègues pilotent des Boeing, disons qu'ils ont le pilote automatique. Chez nous, on navigue à vue. C'est un Blériot 11. Aujourd'hui, on peut dire que chaque collection peut remettre en cause l'existence de l'entreprise. Tout est à faire. Il faut mettre en place un processus budgétaire consolidé, construire des tableaux de bord ».

Il est relayé par les propos d'un contrôleur de gestion d'une PME industrielle de province à forte valeur ajoutée (en passe de devenir DAF) :

> « J'ai été embauchée ici il y a trois ans. Il fallait d'abord que je choisisse un logiciel de comptabilité de gestion, adapté à la taille de l'entreprise. Ensuite, j'ai pris le temps de construire mes premiers tableaux de bord. Mais ç'a été

> difficile. La comptabilité analytique prenait tout mon temps [...]. Les rythmes sont infernaux, mais on a l'impression d'apporter beaucoup. J'aurais eu du mal à travailler au contrôle dans un grand groupe. J'ai besoin de voir autre chose que des M€ ».

La variété des tâches qui incombent aux contrôleurs des PME-PMI ne doit pas éclipser les difficultés qui peuvent être les leurs, notamment lorsqu'ils doivent mettre en place des outils nouveaux. Ils sont confrontés plus directement à la suspicion des opérationnels, et les outils qu'ils développent doivent être économes en temps et en argent. Le contrôleur de gestion d'une petite entreprise de formation professionnelle nous fait part de ces contraintes :

> « Nous ne savons rien pour l'instant de ce que coûte une formation. Il faut pour cela développer une comptabilité analytique qui n'existe pas. La direction nous demande au moins un coût par formateur, mais ce n'est pas évident à déterminer. Nous voyons très vite les limites de notre méthode. Les informations que nous demandons aux formateurs ne nous parviennent qu'en partie ou pas du tout. Ils prétextent qu'ils n'ont pas le temps. Je vous dirai aussi qu'ils ne savent pas pour l'instant à quelle sauce ils vont être mangés, et que ça les inquiète ».

4 La place du contrôleur de gestion dans la structure

La place du contrôleur de gestion est également déterminante de l'importance relative des rôles qu'il sera amené à jouer et du contenu de son travail. Comme nous l'avons déjà souligné, le niveau de responsabilité est important dans la capacité à influencer l'organisation et à être moteur du changement en matière de systèmes de contrôle : quelle que soit la taille de l'entreprise, il faut pratiquement arriver au plus haut niveau de la fonction pour pouvoir initier et mener de réels projets de réorganisation des systèmes. Au-delà de cet aspect déjà souligné, on peut aussi insister sur le contraste entre le travail d'un contrôleur de gestion opérationnel, situé sur le « terrain », en usine ou dans un établissement décentralisé et le métier d'un contrôleur de gestion fonctionnel, rattaché à la direction du contrôle de gestion du siège. La dimension relationnelle et d'aide à la décision cède souvent le pas, dans le second cas, à une expertise professionnelle d'autant plus forte que l'organisation du service de contrôle de gestion du siège sera le plus souvent structurée par type d'outils du contrôle (reporting, budget, reprévisions, etc.). La progression professionnelle peut à cet égard susciter des surprises, comme c'est le cas pour ce contrôleur de gestion région :

> « Sur site, je touchais à tout : budget, reporting, bien sûr, mais aussi la gestion administrative des ressources humaines, les études économiques ponctuelles, le développement d'outils spécifiques. Alors, j'ai progressé… enfin, c'est comme cela que je l'imaginais. Arrivé au siège, je me suis retrouvé dans le service chargé de suivre les immobilisations d'un réseau régional. Depuis je ne vois plus que des achats, de l'entretien et de l'amortissement de matériel. Je dois avouer que si je n'avais pas commencé sur le terrain, je pourrais accomplir ma mission sans savoir si mon entreprise produit des petits pois ou transporte des voyageurs. »

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Depuis peu, les services de ressources humaines tendent à proposer des intitulés de postes plus précis, de manière à différencier plus aisément les missions et les fonctions. Cela permet aujourd'hui de distinguer, comme on peut le constater auprès de l'APEC, les fonctions de contrôle financier, industriel, ou commercial.

En conclusion, on peut noter que les facteurs identifiés comme pouvant déterminer les rôles assignés aux contrôleurs de gestion l'ont été à la suite de conversations - avec des hommes et femmes du métier - et d'études de cas, sur une base empirique. Nous ne prétendons ni en livrer une liste exhaustive, ni garantir qu'il s'agisse, pour reprendre des termes statistiques, de variables « indépendantes ». En revanche, cette analyse doit permettre respectivement aux professionnels et aux futurs diplômés de repérer les caractéristiques génériques de leur métier ou de leurs futures fonctions. Ces informations doivent aussi leur permettre d'anticiper les évolutions du métier qu'ils exercent ou auxquels ils se destinent, afin d'éviter le développement d'un sentiment de frustration que certaines études mettent en évidence.

L'essentiel

L'activité du contrôleur de gestion se caractérise par les rôles qu'il assume. Un rôle se définit comme la relation du contrôleur aussi bien au contenu de son travail qu'à ses différents « clients » internes dans l'entreprise.

On distingue les rôles suivants :

• la collecte, la diffusion et l'organisation de l'information de gestion,

• le conseil et l'aide à la décision,

• la structuration des procédures de gestion, du système d'information et d'organisation.

Il est important de souligner les points suivants :

• la nécessité d'analyser et de commenter l'information,

• la qualité des études.

Les « clients » internes du contrôleur de gestion sont :

• pour ses proches, le supérieur hiérarchique direct et les « collègues » opérationnels,

• pour sa hiérarchie, le contrôleur de gestion central et la direction générale.

L'activité du contrôleur de gestion relève de pratiques contrastées et de métiers très différenciés suivant les secteurs d'activité, les entreprises, le niveau de responsabilité. Il peut, dans ce dernier cas, remplir un rôle d'acteur du changement.

Questions

1. *Récupérez des annonces et analysez-les suivant les rôles proposés dans ce chapitre.*
2. *Le contrôleur de gestion doit-il être nécessairement expert comptable, ou du moins expert en comptabilité ?*
3. *Comment justifier le fait que certaines entreprises placent des ingénieurs aux postes de contrôle opérationnel ?*
4. *Qu'entend-on lorsque l'on souligne que le contrôle de gestion est un service fonctionnel ?*
5. *Comment voyez-vous les évolutions du métier de contrôleur ?*
6. *Quels sont les principaux avantages/inconvénients d'un poste de contrôle de gestion ?*
   - *au siège d'une société/en usine ?*
   - *au sein d'une multinationale/dans une PME ?*
7. *Quels sont les principaux « rôles » possibles pour un contrôleur de gestion ?*
8. *Comment les activités d'un contrôleur de gestion peuvent-elles s'inscrire dans le temps ?*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

13 L'ORGANISATION DU SERVICE CONTRÔLE DE GESTION

La pratique du contrôle de gestion est différenciée selon les secteurs, les entreprises, et les niveaux de responsabilité. Elle l'est encore dans son organisation. Or de cette organisation pourra dépendre l'efficacité des processus de contrôle. C'est pour cette raison qu'il convient d'en considérer les principaux aspects et les enjeux.

En raison de son caractère fonctionnel, tel qu'il a été décrit précédemment, un service de contrôle de gestion (CG) peut être rattaché à la direction générale (DG), à la direction administrative et financière (DAF), ou encore aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO) comme les figures suivantes permettent de le visualiser.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

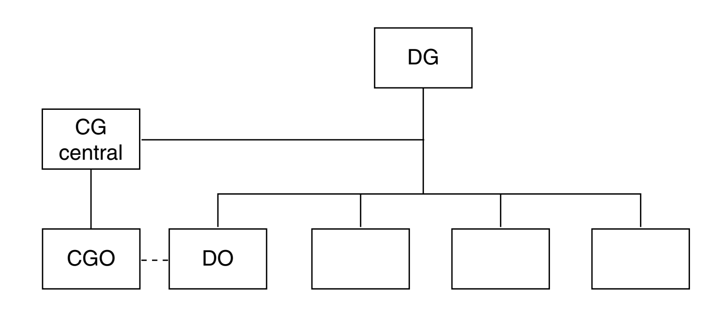


Figure 13.1 – *Rattachement du contrôle à la direction générale*

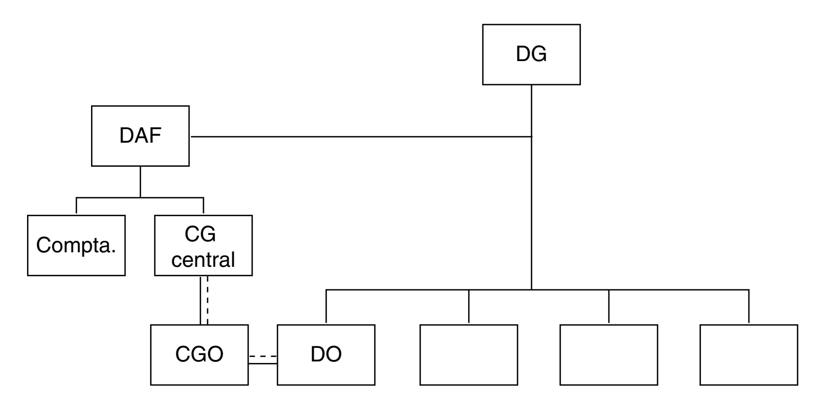


Figure 13.2 – *Rattachement du contrôle de gestion à la direction financière.*

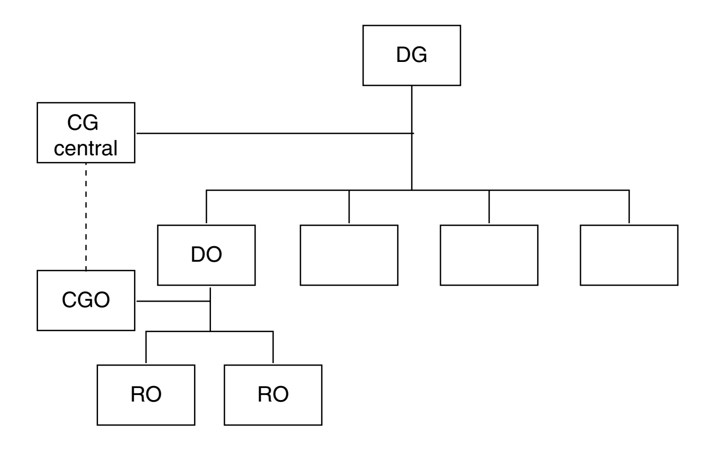


Figure 13.3 – *Rattachement du contrôle de gestion à ses « clients » internes.*

En second lieu, **l'organisation interne** de l'activité contrôle de gestion varie considérablement d'une entreprise à l'autre, tant **à l'intérieur des services** de contrôle que dans les relations qui constituent les **réseaux de contrôleurs**.

Section 1 ■ À quelle entité rattacher le contrôle de gestion ?
Section 2 ■ L'organisation interne du service contrôle de gestion

---

Section 1

À QUELLE ENTITÉ RATTACHER LE CONTRÔLE DE GESTION ?

1 Quelle entité de rattachement ?

Dans quelque entreprise que ce soit, la mission d'un service de contrôle de gestion devrait être intimement liée à la nature de l'entité à laquelle il est subordonné. Cette partie présente un ensemble de critères au travers desquels les différentes possibilités de rattachement sont évaluées. La grille qui en résulte se conçoit à la fois comme guide à la création de services de contrôle de gestion et comme moyen d'analyser une organisation existante.

Pour un contrôle de gestion central, les trois lieux de rattachement pratiqués sont la direction générale, la direction financière et le niveau local. Au niveau local, le contrôle de gestion peut être rattaché hiérarchiquement à la direction générale ou à la direction financière, ou encore être en relation directe avec les entités opérationnelles.

Les critères de rattachement du contrôle de gestion peuvent se résumer schématiquement par trois exigences. La première concerne l'indépendance du contrôle, la seconde porte sur la proximité du contrôle et de ses clients, enfin la troisième s'intéresse à la disponibilité de l'information.

1.1 L'indépendance des services de contrôle

Qui dit rattachement hiérarchique dit subordination. Dans la mesure où l'information de gestion constitue le cœur du métier du contrôleur, il est préférable que ce dernier soit indépendant de ceux qu'il doit contrôler. C'est une règle élémentaire, que l'évolution du contrôle de gestion (vers les rôles de conception, d'aide à la décision) a remise en question. L'indépendance du contrôle de gestion a plusieurs modes de manifestations, parmi lesquels :

– l'acuité et la pertinence du traitement de l'information de gestion ;

> *Monsieur R., Contrôleur Groupe chez un grand industriel :* « Chaque fois que je reçois le tableau de bord des branches d'activités, je me rends compte qu'une ou plusieurs pages de ces tableaux ont été retirées. Pourtant, j'ai maintes fois expliqué aux contrôleurs l'intérêt de ces informations pour le groupe, mais les contrôleurs-branches sont rattachés aux managers locaux. Ils n'en font qu'à leur tête, ou plutôt qu'à la tête de leur patron ».

– les délais de remontée de cette information.

> *Monsieur R. :* « Pour l'information peu importante je reçois tout dans les délais. Quand je ne reçois pas les tableaux de bord budgétaires dans les temps, c'est qu'il y a anguille sous roche ».

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

L'organisation du contrôle en service fonctionnel rattaché à la direction générale est à cet effet la plus apte à garantir l'indépendance de cette activité (figures 13.1 ou 13.3).

Le contrôle de gestion doit de surcroît conserver une certaine indépendance dans d'autres domaines que la remontée d'information. Un exemple : le contrôle de gestion est chargé, entre autres, d'évaluer l'opportunité et le coût de certains investissements. Afin de ne pas soumettre ces choix aux seules contraintes liées aux sources de financement, il peut être préférable pour l'entreprise (à partir d'une taille qui le permette, bien sûr) de séparer les organes de financement (*treasurer*) de ceux de choix d'investissement (*controller*). Or, en France, il est fréquent de voir le contrôle de gestion subordonné à la direction administrative et financière (figure 13.2).

Traditionnellement en France, la direction financière, plus communément baptisée Direction Administrative et Financière, était principalement chargée de la comptabilité. En Amérique du Nord, les rôles sont plus clairement répartis : schématiquement, le contrôle de gestion est chargé de la gestion de la valeur (controller), alors que la finance est chargée de la gestion des fonds (treasurer). Les deux fonctions sont coordonnées par un CFO (Chief Financial Officer), mais elles demeurent nettement indépendantes. En pareil cas, les systèmes de contrôle de gestion doivent intégrer la comptabilité, mais ne pas s'y subordonner.

Au regard de ce critère, le rattachement « idéal » s'effectue auprès de la direction générale. Le contrôle de gestion possède sa propre direction et s'organise en service fonctionnel en parallèle du reste de la structure (cf. figures 13.1. ou 13.3). Reste à savoir quels « clients » internes le contrôle de gestion décentralisé sert en premier lieu : est-il rattaché au contrôle de gestion central (13.1) ou au responsable opérationnel (13.3) ?

1.2 La proximité du contrôle avec les opérations

Le rôle de conseil et d'aide à la décision des contrôleurs de gestion se développant, une nouvelle exigence se fait jour : de plus en plus, les contrôleurs doivent parler « la même langue » que leurs interlocuteurs directs, opérationnels ou managers. Les activités du contrôleur doivent donc être en grande partie orientées vers les entités dont il a la charge. On l'imagine mal dépourvu d'une connaissance minimale du métier de ses « clients » internes. Dans ce contexte, la proximité entre contrôle et terrain est nécessaire. On pourrait croire que pour ce faire, partager les locaux de ses clients, faire partie intégrante du service suffit. Il n'en est rien. Pour pouvoir répondre à cette exigence, l'attache doit être d'ordre hiérarchique. Le contrôle de gestion local, s'il est rattaché à une direction centrale, risque de se consacrer exclusivement à la remontée d'information vers le sommet de l'organisation. Au meilleur des cas, il sera pris « entre deux feux ».

> *Monsieur S., contrôleur de gestion branche d'un groupe alimentaire international, dont une filiale est implantée en France :* « Je suis pris entre deux feux. Le siège me demande d'effectuer un reporting fréquent. De son côté la

filiale me demande des informations spécifiques, plus du terrain que du comptable.

Monsieur B., contrôleur de gestion d'une filiale française de grand groupe industriel américain : « L'antenne suisse de la maison-mère nous demande un reporting mensuel extrêmement fouillé. On se demande bien ce qu'ils peuvent en faire. En plus, c'est du financier pur sucre qu'ils demandent, et en dollars, s'il vous plaît ! Personnellement, je préférerais m'occuper des données physiques que me demandent les gens de la filiale, j'entends les responsables opérationnels. Ce travail serait très intéressant, mais voilà le problème : je n'ai pas une minute à consacrer à ça ! »

Ce critère appelle un rattachement direct à la hiérarchie opérationnelle, avec des liens fonctionnels entre contrôle central et contrôle local assez distendus (cf. figure 13.3). Cette situation s'est très largement généralisée désormais. L'animation du réseau des contrôleurs par le contrôle de gestion central reste cependant très variable.

1.3 La disponibilité des données

Une première question est de savoir qui a autorité sur les informations de gestion. Le développement des ERP (*Enterprise Resource Planning*) donne aujourd'hui à cette problématique une moindre acuité. Néanmoins il permet d'expliquer certains rattachements de services de contrôle de gestion à la comptabilité ou à la finance. À ses débuts, et aujourd'hui encore dans les entreprises organisées de manière traditionnelle, ou de petite taille, le contrôle de gestion est rattaché à la direction administrative et financière. En termes de traitement des données comptables, les avantages sont de plusieurs ordres. Par une telle organisation, on peut en effet :

– éviter les ressaisies de mêmes données ;

– éviter la formation de deux canaux parallèles d'information (comptabilité et contrôle) dans lesquels transitent les mêmes données de base ;

– et ainsi s'assurer d'une plus grande fiabilité des informations produites.

On comprend en quoi l'avènement des bases de données centralisées a pu apporter une réponse partielle à ces préoccupations.

L'apport des bases de données

Une base de données centrale permet d'y concentrer l'ensemble des données physiques et comptables dont peuvent avoir besoin indifféremment comptables et contrôleurs.

Il existe deux manières de structurer une base de données, l'une hiérarchique, l'autre relationnelle. Dans une base de données hiérarchique, une nomenclature universelle, un plan guide l'utilisateur vers l'accès aux données qu'il recherche. Pour ce qui nous intéresse, le modèle est généralement une déclinaison du plan comptable général, ou un plan comptable analytique adopté par l'entreprise. Dans le premier cas, les comptables utilisent directement les données, que les contrôleurs doivent retraiter, ou enrichir. Les bases de données

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

actuelles sont relationnelles mais il reste, bien sûr, les installations antérieures bâties sur une structure hiérarchique. Dans une base de données relationnelles, au contraire, les données sont accessibles à l'aide d'items qui leur sont attachés, ce qui ne force aucun acteur à se contraindre à la nomenclature employée par d'autres.

Les ERP (*Enterprise Resource Planning*) se fondent sur les bases de données relationnelles. Leur développement actuel tient au fait qu'ils constituent une base d'informations (financières et autres) unique et cohérente pour l'entreprise. Leur intérêt réside aussi dans le fait qu'elles peuvent intégrer les informations tout au long de la *supply chain*. On assiste ainsi à une intégration progressive (par l'information) des systèmes de contrôle du fournisseur initial au client final (s'il s'agit d'une entreprise). Il advient souvent que la demande d'intégration provienne de l'aval de la chaîne de valeur. Ainsi certains constructeurs automobiles l'imposent à leurs équipementiers, lesquels l'imposent à leurs sous-traitants.

Le critère de disponibilité des données, même si c'est de moins en moins le cas, appelle une organisation où le contrôle et la comptabilité sont rattachés à une direction financière, lorsqu'ils ne sont pas confondus. On est ici face à une tradition propre au pays d'origine (les États-Unis) et à la façon dont on conçoit la fonction (cf. figure 13.2.). Comme le montre l'étude HEC-DFCG de 2004, cette pratique qui caractérisait il y a dix ans les groupes anglo-saxons tend à devenir le lot commun. À cette date, 73 % des réponses provenant de grandes entreprises confirment le rattachement du contrôle de gestion à la direction financière. La progression de ce mode de fonctionnement s'explique par l'internationalisation des pratiques et des contraintes légales pesant sur la production du reporting financier. Elle assure une indépendance vis-à-vis des opérationnels, comme nous l'avons déjà souligné. En revanche, elle suscite un mode de contrôle centripète et le désengagement progressif du management local.

Le tableau de synthèse suivant rappelle les principaux avantages et inconvénients potentiels de chacun des rattachements possibles, pour un contrôle central et local.

Tableau 13.1 – *Avantages et inconvénients des différents rattachements du contrôle de gestion*

	Contrôle central		**Contrôle local**	
	Avantages	**Inconvénients**	**Avantages**	**Inconvénients**
Direction financière	– accès facilité à l'information comptable, – partage du système d'information, – système économique.	– contrôle de gestion très comptable, – déconnection par rapport au terrain (« canal parallèle »).	– remontée d'information comptable facilitée, – relative indépendance vis-à-vis du management local.	– contrôle centripète, – faible prise en compte des spécificités et des besoins du terrain.
Direction générale	– autonomie par rapport aux comptables, – indépendance du contrôle, – position plus proche du conseil interne et l'aide à la décision.	– système coûteux, – risque de contrôle bureaucratisé et détaché des affaires.	– autonomie par rapport aux comptables, – indépendance du contrôle.	– risque de déconnexion par rapport au terrain, – risque de contrôle centripète.
Directions opérationnelles	En cas de rattachement hiérarchique à la Direction Financière ou la Direction Générale, on se retrouve dans les cas décrits ci-dessus.	En cas de rattachement hiérarchique à la Direction Financière ou la Direction Générale, on se retrouve dans les cas décrits ci-dessus.	– proximité du terrain, – les contrôleurs sont au service du terrain.	– remontée d'information vers la direction générale moins fiable, – risque d'un contrôle « à la solde » du management local.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

2 Quel espace d'action réserver au contrôle de gestion ?

De par sa nature, le contrôle de gestion entre en liaison avec d'autres activités et d'autres fonctions de l'entreprise. C'est le cas bien sûr avec l'informatique, plus globalement, avec les activités du « chiffre » comme on vient de le voir mais aussi avec les activités et fonctions de l'entreprise pour lesquelles le contrôle intervient pour « récupérer » des données afin de les traiter et/ou fournir des données propres à assurer le pilotage. On touche là à l'ambiguïté de la distinction qui doit être opérée entre le contrôle de gestion au sens professionnel du terme et la fonction de contrôle, inhérente à tout acte de management. On traitera ici de l'aspect professionnel (les « métiers » du contrôle). En théorie, les limites sont relativement

claires, et les interfaces assez bien définies. Dans la pratique, cela n'est pas nécessairement le cas.

2.1 Le contrôle stratégique

Les entreprises tendent aujourd'hui à pratiquer ce que l'on appelle le contrôle stratégique. Il peut s'agir, par exemple, d'une déclinaison d'indicateurs stratégiques dans l'organisation, ou d'un suivi de réalisation de la planification stratégique. La veille stratégique est aussi parfois rattachée à cet aspect, mais ce cas demeure rare, et spécifique à certains secteurs, la haute technologie en particulier.

> *N. V., au Contrôle Stratégique dans une entreprise de construction aéronautique* : « À partir des plans, on établit des indicateurs – le nombre d'appareils vendus par compagnie, par zone géographique par nous et par la concurrence, l'état des carnets de commande, et ce que l'on sait de la concurrence à ce sujet. C'est la base. On le compare à ce qu'on s'est fixé comme objectif, etc. C'est classique. À côté, on met en place des systèmes de veille concurrentielle : de combien parvient-on à abaisser nos coûts sur tel composant, par rapport à tel concurrent. On essaie de savoir quelles sont les conditions d'approvisionnement des concurrents auprès de leurs fournisseurs. C'est particulièrement intéressant quand ces fournisseurs sont les nôtres ».

2.2 Le contrôle de gestion social

Il existe au moins deux raisons pour lesquelles le contrôle de gestion doit « se frotter » aux ressources humaines. Tout d'abord, le contrôle de gestion évalue la performance des services, et par conséquent celle de personnes. En tient-on compte dans les entreprises ? La réponse communément admise repose sur l'idée suivante : le contrôle de gestion produit des informations qui, jointes à d'autres considérations, permettent d'évaluer des personnes ou des groupes de personnes, mais cet apport ne saurait se substituer aux modes d'évaluation traditionnels, tels les entretiens individuels. La pratique des bonus individuels et des parts variables de la rémunération fondées sur l'atteinte des objectifs (le plus souvent financiers) a eu tendance à se généraliser dans les entreprises au cours des dernières années. Elle est cependant plus ou moins bien acceptée, en fonction des contextes culturels, lorsqu'elle est liée de façon très « systématisée » et « automatisée » à des mesures exclusivement financières.

En second lieu, les outils de contrôle spécifiques à la gestion du personnel, tels les tableaux de bord sociaux, ont tendance à se développer. Ils demeurent cependant la chasse gardée des directions des ressources humaines, et ne sont que rarement confiés au contrôle de gestion.

> *M. R. Contrôleur de Gestion Groupe dans une entreprise du secteur de l'industrie lourde* : « Dans les tableaux de bord, au niveau (n–1) et (n–2), il faut intégrer tous les aspects de la gestion, et pas seulement le financier. Quand je dis tous les aspects, j'entends ce qui est important. Néanmoins, les Ressources Humaines ont un tableau de bord spécifique qu'elles ne communiquent pas aux autres fonctionnels ».

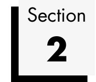
2.3 Le contrôle et l'audit interne

Comme il l'a été rappelé, le contrôleur développe aujourd'hui son rôle de conseil interne. On pourrait alors l'imaginer « marcher sur les plates-bandes » de l'audit interne. Il semble que cela ne soit pas le cas, et ce pour plusieurs raisons :

– les interventions des auditeurs sont ponctuelles, alors que le contrôleur agit en suivi ;
– l'audit interne est, en règle générale, concentré sur la conformité de procédures, alors que le contrôle (du moins au niveau local, et s'il s'en donne les moyens) effectue un conseil plus « fondamental » (cf. son rôle d'architecte, et d'aide à la décision).

Il existe des modes de coopération entre audit interne et contrôle de gestion. Tout d'abord pour les raisons invoquées ci-avant : le contrôle de gestion agit dans les intervalles de temps qui séparent deux missions d'audit. L'un rend une analyse précise et symptomatique d'éventuels dysfonctionnements ou améliorations, l'autre fait en sorte que d'ici la prochaine mission, le problème soit réglé ou encore que de nets progrès soient enregistrés. En second lieu, l'audit interne veille à ce que les procédures de saisie de données comptables ou physiques soient respectées. La fiabilité des données exploitées par le contrôleur de gestion dépend donc du travail de l'audit interne.

> *Monsieur V., contrôleur d'unité opérationnelle dans une grande entreprise d'emballages plastiques* : « la mission d'audit, même si ça ne fait pas le bonheur de tous, c'est la pause, le moment de poser le crayon, les outils, la souris, et de se dire : où j'en suis ? Ce n'est pourtant pas facile, ni agréable sur le coup. L'année dernière, grâce à eux, je me suis rendu compte que nous comptabilisions nos achats aux standards d'il y a quatre ans ! Tout ça parce que les Achats faisaient les saisies sans réfléchir aux données qu'ils entraient ! »



L'ORGANISATION INTERNE DU SERVICE CONTRÔLE DE GESTION

Jusqu'ici, le propos pouvait porter tant sur un contrôleur pris individuellement que sur un service de contrôle de gestion. À présent, il convient de considérer le contrôleur comme chef de service, ou comme chef d'équipe.

Un contrôleur central ou contrôleur-siège va devoir gérer une équipe et un réseau de contrôleurs de gestion disséminés dans l'organisation, responsabilité qui s'ajoute à la précédente.

1 Logique d'organisation d'un service de contrôle de gestion

Organiser un service, c'est en premier lieu assigner des tâches, des missions, des fonctions à chacun des membres de l'équipe. Reste à savoir comment procéder à

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

cette distribution des rôles. En tenant compte du fait que le contrôle de gestion fonctionne autour d'un ensemble précis d'outils (budgets, tableaux de bord, plans d'actions…), une voie « classique » s'impose : « une personne (ou un groupe de personnes) par outil ». Cette méthode semble *a priori* devoir s'imposer : elle est simple, privilégiant les fonctions et donc favorisant le développement d'une expertise sur chaque outil. Elle n'en présente pas moins des inconvénients notoires. De fait, les outils de contrôle de gestion exigent une forte cohérence entre eux. Le fait de confier « un outil par personne » appelle un cloisonnement du processus, auquel on ne peut remédier que par une consultation constante des uns et des autres au sein du service (en particulier au moment des négociations budgétaires), ce qui peut entraîner une perte de temps et d'énergie considérable. De surcroît, l'orientation « outils » ne favorise pas le développement des missions de conseil interne, ou encore celle d'architecture, dans la mesure où elle concentre les activités sur une mécanique de contrôle, et fait obstacle à toute perception un tant soit peu englobante du système. Il est donc nécessaire de souligner la faible autonomie de chaque personne du fait du manque de vue de l'ensemble et d'y ajouter l'existence de rythmes de travail très irréguliers dans l'année, donc une mauvaise répartition de la charge de travail.

On peut préférer à cette organisation technique, fréquente dans les sièges de groupes de taille importante, une structure par « clients » internes : une personne (ou une équipe) est assignée à une entité de l'entreprise, pour laquelle elle gère les outils, produit de l'information, fournit du conseil. Elle a de surcroît une marge de manœuvre pour concevoir et articuler des outils spécifiques à son ou ses clients. Cette méthode requiert elle aussi une consultation régulière des membres de l'équipe, ne serait-ce que pour s'accorder sur les contraintes budgétaires de chacun ; mais, une fois ces contraintes posées et un ensemble d'objectifs défini, les membres de l'équipe peuvent travailler de manière quasi-autonome. Cette organisation offre donc les services d'un « vrai » conseil et, dans la mesure où elle débouche sur une meilleure connaissance des problèmes des opérationnels, elle conduit à une meilleure efficacité quand il s'agit de coproduire les résultats.

C'est donc au contrôleur de gestion, en tant que chef de service, de procéder à ce type de choix.

2 Le contrôleur – manager

Un contrôleur de gestion, lorsqu'il dirige un service, devient à son tour un manager. Outre les missions d'organisation du travail évoquées ci-avant, il doit, en tant que chef de service, recruter, former, évaluer le personnel dont il a la charge. C'est là un ensemble de tâches qui entrent en concurrence avec les activités de contrôle. Un professionnel du contrôle de gestion est susceptible d'occuper assez vite ce poste (trois ou quatre années d'expérience suffisent). Toutefois, si le contrôle de gestion est très centralisé au siège, le poste de chef de service peut être hiérarchiquement important quand, de plus, il s'occupe de comptabilité. Un tel service peut ainsi atteindre une cinquantaine de personnes. De telles dispositions sont toutefois

aujourd'hui moins fréquentes dans la mesure où l'on préfère décentraliser les services fonctionnels pour obtenir une meilleure efficacité.

> *Monsieur B., contrôleur de gestion de groupe, entreprise de service* : « Après avoir été contrôleur au niveau d'une filiale, j'ai découvert les difficultés d'avoir à gérer toute une équipe de contrôleurs. Je me suis rendu compte que certains ne faisaient pas du contrôle, mais de la finance. D'autres faisaient du marketing pour la direction marketing (j'ai vu passer des études d'opportunité). J'ai mis deux mois à comprendre comment ils fonctionnaient, et je ne suis pas toujours sûr de bien comprendre ce qu'ils font. Enfin, tant que ça tourne… ».

3 Les réseaux de contrôleurs de gestion

Dans une grande entreprise, un contrôleur de gestion central est « à la tête » d'un réseau de contrôleurs. Pour assurer un minimum de cohérence dans ce réseau, il doit **saisir la structure du réseau, et s'assurer que les contrôleurs ont un langage commun**.

Lorsque le réseau de contrôleurs est organisé comme un service fonctionnel, le long d'une ligne hiérarchique spécifique au contrôle de gestion, elle-même rattachée à la direction générale ou à la direction financière, la branche contrôle de gestion fonctionne comme n'importe quelle autre entité, hiérarchisée et cohérente, à cela près que chaque niveau du « line » est lié à un client spécifique (à savoir chacun des niveaux du *line management*).

Cette organisation est néanmoins rare. Le plus souvent, dans les grands groupes, les contrôleurs de chaque niveau sont rattachés hiérarchiquement aux niveaux qui sont leurs « clients » internes (figure 13.4).

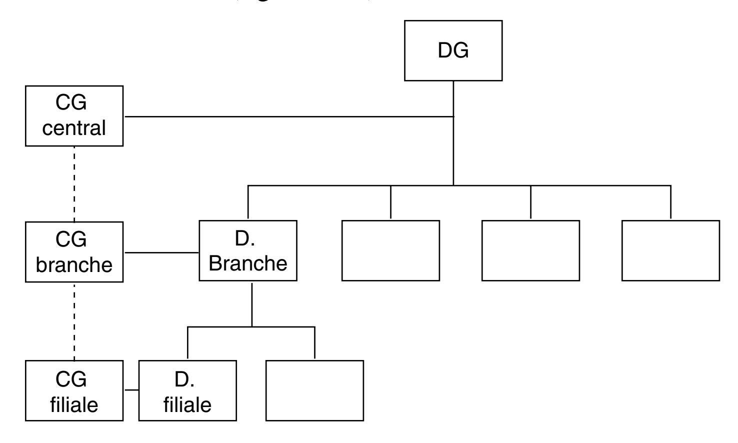


Figure 13.4 – *Organisation du contrôle de gestion en entité fonctionnelle*

Dans un tel cas, les liens entre contrôleurs sont distendus et le risque existe que le « réseau » ne fonctionne plus ou mal. Il est alors essentiel de créer des opportunités informelles de rencontre entre contrôleurs pour leur permettre d'échanger et

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

d'entretenir un langage et un niveau de qualité homogène dans leur travail. Cela peut notamment passer par des actions de formation internes, spécifiques à la fonction contrôle, ainsi que par une « animation » plus large du réseau (journées à thème, etc.). Enfin, la gestion des carrières des contrôleurs joue un rôle essentiel en la matière.

Cette gestion, comme le suggèrent certaines offres d'emploi dans le chapitre précédent, consiste à recruter et promouvoir les contrôleurs de poste en poste. À ce titre, elle permet d'obtenir de la part des contrôleurs décentralisés une fidélité aux préoccupations du contrôle de gestion central. Par cette gestion, le contrôle de gestion décentralisé est amené, de fait, à servir deux supérieurs : son directeur opérationnel auquel il est rattaché hiérarchiquement et qu'il doit satisfaire à court terme et la filière contrôle de gestion à laquelle il est rattaché fonctionnellement, et dont dépend sa progression hiérarchique à long terme.

L'essentiel

Un service de contrôle de gestion peut être rattaché à la direction générale, à la direction financière ou encore aux managers opérationnels.

Par ailleurs, l'organisation interne de l'activité contrôle de gestion varie, suivant les entreprises, tant à l'intérieur des services de contrôle que dans les relations qui constituent les réseaux de contrôleurs.

Le niveau de rattachement va influer sur :

– l'indépendance des services de contrôle par rapport à la direction générale, la direction financière ou les managers opérationnels ;
– la proximité de ses « clients » ;
– la disponibilité des données.

Le contrôle de gestion entre aussi en relation avec d'autres activités et d'autres fonctions de l'entreprise, qu'il s'agisse des fonctions du « chiffre » ou de fonctions exerçant d'autres types de contrôle (par exemple, en relation avec les ressources humaines ou l'audit interne). Le contrôleur de gestion est aussi le « manager » de son équipe et, à ce titre, il doit organiser son service par types d'outils ou par types de « clients ». Il doit aussi se préoccuper des carrières de ses subordonnés.

Questions

1. *Pourquoi le contrôle de gestion tend-il à être rattaché à la direction générale à la création du service ?*
2. *À quel schéma de rattachement pensez-vous que le contrôle de gestion réponde le plus souvent dans une entreprise multinationale, pourquoi ?*
3. *Pensez-vous que l'avenir d'un service de contrôle de gestion puisse aujourd'hui se concevoir indépendamment de la direction informatique, expliquer ?*
4. *Le contrôleur de gestion dans son activité de chef de service doit-il avoir les mêmes qualités que celles d'un manager opérationnel ? Sinon, précisez les qualités spécifiques qui doivent être les siennes.*

BIBLIOGRAPHIE

ALLOUCHE J. & HUAULT I. & SCHMIDT G., « La responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) : discours lénifiant et intériorisation libérale, une nouvelle pression institutionnelle », in *La responsabilité sociale de l'entreprise*, F. LE ROY & M. MARCHESNAY (Éds), Éditions ems, 2005, pp. 177-188.

AMALBERTI R., *La conduite des systèmes à risques*, PUF, 2001.

ANTHONY R.N., *Planning and Control Systems*, « A Framework for Analysis », Harvard University Press, Boston, 1965.

ARDOIN J.L., MICHEL D. et SCHMIDT J., *Le contrôle de gestion*, Publi-Union, 1991.

BARTHÉLÉMY B., *Gestion des risques, méthode d'optimisation globale*, Éditions d'Organisation, 2 000.

BERLINER C. et BRIMSON J., *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Harvard Business School Press, Cambridge, Mass, 1988.

BESCOS P.H., DOBLER P., MENDOZA C. et NAULLEAU G., *Contrôle de gestion et management*, chapitres 11 et 12, pp. 349-403, Montchrestien, 1991.

BESCOS P.-L., MENDOZA C., *Le management de la performance*, Éditions Comptables Malesherbes, 1994.

BESSON M. & LÖNING H., « Can Distribution Channels Explain Differences in Marketing and Sales Performance Measurement Systems ? » *European Management Journal*, 2002, 597-609.

BESSON M., LÖNING H., MENDOZA C., « Sticking together under pressure : The risk-sharing approach and trust-building in sales management », *European Management Journal*, 2008, 1 : 11-23.

BOLLINGER D. & HOFSTEDE G., *Les différences culturelles dans le management*, Éditions d'Organisation, 1987.

BOUQUIN H., *Comptabilité de gestion*, Dalloz-Sirey, 1993.

BOUQUIN H., *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, Que sais-je ?, 1994.

BOUQUIN H., *Contrôle de gestion*, PUF, 3e édition, 1997.

BRAUDEL F, *Civilisation matérielle, économie et capitalisme, T2 Les jeux de l'échange, T3 Le temps du monde*, Armand colin, Paris, 1979.

BURKE R., *Project Management : Planning and Control*, 2e édition, John Wiley & Sons, 1993.

BURNS T. et STACKER G., *The Management of Innovation*, Tavistock, Londres, 1961.

CAPRON M. & QUAIREL F., *Mythes et réalités de l'entreprise responsable – Acteurs & Enjeux & Stratégies*, La Découverte, 2004.

CAZAMIAN P., HUBAULT F. et NOULIN M., *Traité d'ergonomie*, Octarès, Toulouse, 1996.

CEGOS, Enquête « Frais généraux 1995 », Paris, 1996.

CHANDLER A. Jr., *The Visible Hand*, Harvard University Press, Boston, 1977.

CHANDLER A. Jr., *Stratégies et structures d'entreprises*, Les Éditions d'Organisation, 1989.

CHATEAUREYNAUD F., « Incontournables présences. L'exercice de la vigilance sous contrainte du "principe de précaution" », *in* C. Gilbert (Ed), *Risques collectifs et situations de crise : apports de la recherche en*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

sciences humaines et sociales, L'Harmattan, 2003, pp. 111-125.

CHIAPELLO F. et LEBAS M., « The Tableau de Bord, a French Approach to Management Information », article présenté à la 19e Conférence annuelle de l'EAA, 1996.

CHIAPELLO E., « Les tableaux de bord de gestion : définition et méthodologie de conception », note pédagogique du Groupe HEC, 1991.

CHIAPELLO E., *Les modes de contrôle des organisations artistiques*, Thèse de Doctorat, Paris Dauphine, 1994.

CHIAPELLO E., Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 2, vol. 2, septembre 1996, pp. 51-74, 1996.

CLARK K.B., HAYES J., WHEELWRIGHT S.C., *Dynamic Manufacturing, Creating the Learning Organization*, The Free Press, 1988.

COASE R., *The Firm, The Market and the Law*, University of Chicago Press, 1988.

CONCHE M., *Orientations philosophiques*, PUF, 1990.

COSO REPORT, *Internal Control Integrated Framework*. Trad. : *La pratique du contrôle interne*, Éditions d'Organisation, 1994.

COURTOT H., *La gestion des risques dans les projets*, Economica, 1998.

CROZIER M., Le phénomène bureaucratique, Seuil, 1963.

CROZIER M. et FRIEDBERG E., *L'acteur et le système*, Seuil, 1977.

D'IRIBARNE P., *La logique de l'honneur - gestion des entreprises et traditions nationales*, Seuil, Sociologie, 1989.

DAFT R.E. et WEICK K., « Toward a Model of Organizations as Interpretation Systems », *Academy of Management Review*, vol. 9, n° 2, pp. 284-295, 1984.

DILTHEY W., *Le monde de l'esprit* (2 vol.), Aubier-Montaigne, 1947.

ECOSIP, *Pilotages de projet et entreprises*, sous la direction de V. Giard et C. Midler, Économica, 1993.

FERRARY M. & PESQUEUX Y., *L'organisation en réseau : mythe ou réalité*, PUF, collection « La politique éclatée », Paris, 2004.

FERRARY M. & PESQUEUX Y., *Management de la connaissance – Knowledge Management & Apprentissage organisationnel & Société de la connaissance*, Économica, 2006 (en collaboration avec Michel Ferrary).

FIOL M., *La convergence des buts*, Thèse de Doctorat d'État, Université Paris-Dauphine, 1991.

FIOL M., « La démarche OVAR », notes pédagogiques du Groupe HEC, 1994, 2008.

FITZGERALD L., JOHNSTON R., BRIGNALL S., SILVESTRO R. et VOSS C., *Performance Measurement in Service Business*, Cima, Londres, 1991.

FRAME J.D., *Le nouveau management de projet*, AFNOR, 1995.

FRAY C., GIARD V., STOKES I., *Le pilotage économique des projets*, chapitre 5 de ECOSIP, pp. 133-152, 1993.

FREIDSON E., Professionalism : The Third Logic on the Practice on Knowledge, The University of Chicago Press, 2001.

GADREY J., *L'économie des services*, La Découverte, 1992.

GENEEN J.S., « The Case for Managing by the Numbers », *Fortune,* 1er octobre 1984, pp. 56-59.

GODARD O. & HENRY C. & LAGADEC P. & MICHEL-KERJEAN E., *Traité des nouveaux risques*, Gallimard, 2003.

GRAY J. et PESQUEUX Y., « Comparaison des pratiques récentes de tableau dans quelques multinationales françaises et nord-américaines », *Revue Française de Comptabilité*, février 1993.

GUEDJ M., L'apport des grands auteurs de l'organisation, in *Le contrôle de gestion*, Les Éditions d'Organisation, pp. 401-435, 1991.

HERZBERG F., *Le travail et la nature de l'homme*, Entreprise Moderne d'Édition, Paris, 1991.

HIGGINS J.A., « Responsibility Accounting », *The Arthur Andersen Chronicle*, Arthur Andersen & Co, Chicago, April 1952

HOFSTEDE G., *The Game of Budget Control*, Tavistock, Londres, 1968.

HOFSTEDE G., Culture's Consequences : *International Differences in Work-related Values*, Sage Publications, Londres, 1980.

HOPWOOD A., *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House, Lexington, Mass, 1973.

INGLE S., *Quality Circles, Master Guide*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, N.J, 1982.

JENSEN M., MECKLING W., « Theory of the firm : Management behavior, agency costs and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, vol. 3, pp. 305-360, 1976.

JORDAN H., « Enquête 2004 HEC-DFCG – Contrôle de gestion et performance », *Revue Échanges*, n° 218, février 2005.

JOURNÉ B., *Les organisations complexes à risques : gérer la sûreté par les ressources, étude de situations de conduite de centrales nucléaires*, Thèse École Polytechnique, janvier 1999.

JUBERT F., « Le professionnalisme aux limites d'un dispositif de gestion des risques », in V. Boussard (Ed.), *Au nom de la norme – Les dispositifs de gestion entre normes organisationnelles et normes professionnelles*, L'Harmattan, 2006, pp. 41-62.

JULLIEN F., *Traité de l'efficacité*, Grasset, 1996.

KAPLAN R. et NORTON D., « Linking the balanced Scorecard to Strategy », *California Management Review*, vol. 39, n°1, Fall 1996, pp. 53-59.

KAPLAN R. et NORTON D., « Why does Business Need a Balanced Scorecard », *Journal of Cost Management*, May-June 1997, vol. 3, n° 3, pp. 5-11.

KAPLAN R.S., NORTON D.P., *Balanced Scorecard : Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, 1996.

KAPLAN R.S., NORTON D.P., *The Strategy-Focused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment,* Harvard Business School Press, 2 000.

KROSS J., *Le Fou du tzar*. Robert Laffont, collection Points, 1989.

LAGADEC P., « La recherche confrontée à la question des crises. Pour des ruptures créatrices », in C. Gilbert (Ed), *Risques collectifs et situations de crise – Apports de la recherche en sciences humaines et sociales*, L'Harmattan, 2003.

LAUFER R., *L'entreprise face aux risques majeurs*, L'Harmattan, 1993.

LE MENESTREL M., « Ethical Business and the Two Faces of Corporate Social Responsibility », *2nd EABIS Colloquium 2003*, Copenhague, 19-20 septembre 2003.

LEBAS M., « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n° 226, sept. 1991, pp. 47-63.

LEBAS M., « Méthode ABC » in *10 outils clés du management*, 1996, ouvrage collectif, Éditions du Go-LPM, pp. 203-238.

LEVIEUX J.P., *Le pilotage par la qualité*, ESF Éditeur, 1992.

LÖNING H., *Une approche culturelle de l'utilisation des systèmes d'information comptable et de gestion dans différents contextes nationaux*, Thèse de Doctorat, HEC, 1994.

LORINO P., *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, 1991.

LORINO P., *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Éditions d'Organisation, 1997.

MACGREGOR D., *The Human Side of Enterprise*, MacGraw-Hill, New York, 1960.

MALLERET V., « Tableau de bord », note pédagogique du Groupe HEC, 1989.

MALLERET V., « Du contrôle de gestion au management de la performance », chapitre 8 *in L'École des managers de demain*, ouvrage collectif des professeurs du Groupe HEC, Économica, pp. 121-143.

MALLERET V., « Comment mesurer la performance des achats », *L'Expansion Management Review,* co-écrit avec O. Chatin, F. Belœuvre, H. Verdier (Arthur Andersen Management) et Olivier Bruel (HEC Management), 4e trimestre 1994, n° 75, pp. 94-102.

MALLERET V., « Méthodes d'évaluation des performances des services fonctionnels », *Revue Française de Comptabilité*, n° 259, sept. 1994, pp. 44-53.

MALLERET V., « Quelques repères pour analyser un tableau de bord », note pédagogique du Groupe HEC, 1995.

MALONE T.W., « Is Empowerment just a Fad ? Control, Decision Making and Information Technology », *Sloan Management Review*, Winter 1997.

MARCH J.G., *Décisions et organisations*, Les Éditions d'Organisation, 1988.

MASLOW A.H., *Motivation and Personality*, Harper & Row, New York, 1954.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

MAC NAMARA R.S., *In retrospect. The tragedy and Lessons of Viet Nam.* New York, Times Book, Random House, 1995.

MELAN F.H., *Le réingénierie*, Business Digest, Paris, 1995.

MELAN F.H., *Process Management in Service and Administrative Operations*, Quality Progress, 1985.

MENDOZA C., DELMOND M.H., GIRAUD F., LÖNING H., DE FONT-RÉAULX A. (2005), *Tableaux de bord et balanced scorecard*, Guide de gestion Revue Fiduciaire, 2005.

MERIC J., *Temps et Contrôle – Évolution des conceptions temporelles dans une discipline*, Thèse de Doctorat, HEC, 1998.

MERIC J., « Temps et contrôle », *Encyclopédie de Comptabilité, de Contrôle de Gestion et d'Audit*, Economica, 2000.

MÉVELLEC P., *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Éditions Comptables Malesherbes, 1990.

MÉVELLEC P., « Qu'est-ce qu'une activité ? », *Revue Française de Comptabilité* n° 238, oct. 1992.

MICHEL D., « Méthodologie d'élaboration des tableaux de bord », note Cesa, 1981.

MIDLER C., « La révolution de la Twingo », *Gérer et Comprendre*, juin 1993, pp. 28-35.

MIDLER C., *L'Auto qui n'existait pas*, InterÉditions, 1993.

MILLER D., *Le paradoxe d'Icare : comment les entreprises se tuent à réussir ?*, PUL Laval, 1993.

OUCHI W., « Markets, Bureaucracies and Clans », *Administrative Science Quaterly*, March 1980, vol. 25, pp.129-142.

OUCHI W.G., *Theory Z - How American Business can Meet the Japanese Challenge*, Addison Wesley, Reading, Mass, 1981.

PÉCAUD D., *Risques et précaution : l'interminable rationalisation du social*, Éditions La dispute, 2005.

PESQUEUX Y., *Organisations modèles et représentations*, PUF, 2002.

PESQUEUX Y. & BIEFNOT Y., *Éthique des affaires – Management par les valeurs et responsabilité sociale*, Éditions d'Organisation, 2002.

PESQUEUX Y., *L'entreprise multiculturelle*, L'Harmattan, 2004, collection « L'esprit économique ».

PESQUEUX Y. & TRIBOULOIS B., *La « dérive » organisationnelle*, L'Harmattan, 2004, collection «Dynamique d'entreprise » (en collaboration avec Bruno Triboulois).

PESQUEUX Y., *Gouvernance et privatisation*, PUF, collection « la politique éclatée », 2007.

PESQUEUX Y., *Qualité et management : une approche critique*, Économica, 2008.

PRICE WATERHOUSE C., *Enterprise Risk Management*, 2001.

RAYNAL S., *Le management par projet*, Les Éditions d'Organisation, 1993.

RUBISE P., article « cyndinique », *Encyclopedia Universalis*.

RUBISE P., article « risque technologique », *Encyclopedia Universalis*.

RUMMLER G.A. et BRACHE A.P., « Managing The White Space », *Training*, janvier 1991.

SAVALL H. & ZARDET V., *Maîtriser les coûts et les performances cachés : le contrat d'activité périodiquement révisable*, Economica, 1987.

SCHNEIDERMAN A.M., « Metrics for the Order Fulfillment Process », part I et part II, *Journal of Cost Management*, Summer 1996, pp. 30-42, et Fall 1996, pp. 6-17.

SELLERIF F., *Le grand débat de la théorie quantique*, Flammarion, 1986.

SIMONS R., « Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis », *Accounting, Organizations and Society*, 1987, 12.

SIMONS R., « The role of MCS in creating competitive advantage : new perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, 1990, 15 : 127-143.

SIMONS R., « Strategic orientation and top management attention to control systems », *Strategic Management Journal*, 1991, 12 : 49-62.

SIMONS R., *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, 1995.

SIMONS R., *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Prentice Hall, 2 000.

SIMONS R., *Levers of organizational design*, Harvard Business School Press, 2005.

SOLÉ A., « La décision : production de possibles et d'impossibles », *in Traité d'ergonomie*,

Cazamian P., Hubault F. et Noulin, M. (eds), Éditions Octarès, Toulouse, 1996.

SOLÉ A., *Créateurs de mondes. Nos possibles, nos impossibles*, Éditions du Rocher, 2000.

TURNER J.R., *The Handbook of Project-based Management*, Mc Graw-Hill, 1993.

VARELA F., *Autonomie et connaissance*, Seuil, 1989.

VROOM V.H., *Work and Motivation*, John Wiley & Sons, 3e édition, New York, 1967.

WATSLAWICK P., *Comment réussir à échouer ?* Seuil, 1988.

WATZLAWICK P., *L'invention de la réalité. Contributions au constructivisme*, Seuil, 1988.

WEICK K., *The Social Psychology of Organizing*, Addison, Wesley & Co, 1969.

WIENER N., *Cybernétique et société*, Paris, collection 10/18, 1962.

WILLIAMSON O.E., « Strategizing, Economizing and Economic Organization », *Strategic Management Journal*, vol. 12, pp. 75-94, 1991.

WILLIAMSON O.E., *Markets and Hierarchies*, Free Press, 1975.

ZARIFIAN P., « Gestion par activités, gestion par processus, gestion par projet : quelles différences ? quels rapports ? », note LATTS, 22.02.1994.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

INDEX

A

Activités 75
Aide à la décision 215, 226, 227
Analyse des écarts 117

B

Balanced scorecard 139, 158, 165
Budget 94, 95

C

Calcul des écarts 117, 118
Centre de profit 20, 23
Centre de responsabilité 15, 18, 22, 24, 171
Comportement humain 174
Contrôlabilité 13, 17
Contrôle budgétaire 117, 127, 131, 171
Contrôle de gestion 1
Contrôle par les résultats 169, 173, 177
Contrôleur de gestion 257
Convergence des buts 6, 9
Coût standard 127

D

Décision 217, 218, 222, 225, 227
Délégation 7, 13, 15, 16, 23, 85, 86

E

Évaluation de la performance 24

F

Finalité 5
Fixation des objectifs 170, 171, 172, 176

I

Indicateur 83, 88, 147, 149, 153

J

Jeu dysfonctionnel 176

M

Marché 38
Modèle de comportement 174

N

N 76, 87, 90

O

Objectifs 5, 15, 75, 76

P

Participation 176
Pilotage de la performance 75, 88
Plan 92
  opérationnel 93
  stratégique 92
Plan d'action 79
Prix de cession interne 35
Processus 75
  budgétaire 97
Processus de contrôle 2, 3, 4, 171

R

Reporting 15
Responsabilité 13, 16, 83, 86
Responsibility accounting 117
Ressource 13

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

S

Slack organisationnel 176
Stratégie 75, 89, 227, 228
Structure 13
Suivi des réalisations 117
Système incitatif 8

T

Tableaux de bord 87, 139, 143, 145, 146, 157
Théorie des motivations 170, 174

V

Variable d'action 75, 77

GESTION SUP

Finance • Comptabilité

MANAGEMENT
RESSOURCES HUMAINES

MARKETING
COMMUNICATION

FINANCE
COMPTABILITÉ

MANAGEMENT
INDUSTRIEL

STRATÉGIE
POLITIQUE D'ENTREPRISE

AIDE À
LA DÉCISION

3e édition

Hélène Löning
Véronique Malleret • Jérôme Méric • Yvon Pesqueux
Ève Chiapello • Daniel Michel • Andreù Solé

LE CONTRÔLE DE GESTION

Organisation, outils et pratiques

Cet ouvrage présente les aspects organisationnels et les outils classiques du contrôle de gestion, et met l'accent sur les évolutions actuelles et les nouveaux enjeux de la discipline.

Il développe ainsi :

- **les fondamentaux** dont il offre une mise en perspective critique : centres de responsabilité, budget et contrôle budgétaire, évaluation de la performance ;
- **les outils récents du pilotage**, dont les tableaux de bord et le *balanced scorecard* ;
- **les aspects humains**, comportementaux et contextuels (par exemple, les activités de service) ;
- **le rôle et les fonctions du contrôleur de gestion aujourd'hui**.

Entièrement actualisée, cette **3e édition** propose notamment un nouveau chapitre sur **la gestion du risque et la responsabilité sociale de l'entreprise**.

Pédagogique, illustré par de **nombreux cas d'application**, cet ouvrage est destiné à un large public d'**étudiants** (université, écoles de commerce, écoles d'ingénieurs) et de **praticiens**.

HÉLÈNE LÖNING
Professeur à HEC au sein du département comptabilité-contrôle de gestion.

VÉRONIQUE MALLERET
Professeur à HEC au sein du département comptabilité-contrôle de gestion.

JÉRÔME MÉRIC
Maître de conférences à l'IAE de Tours.

YVON PESQUEUX
Professeur au CNAM.

ÈVE CHIAPELLO
Professeur à HEC au sein du département comptabilité-contrôle de gestion.

DANIEL MICHEL
Ancien professeur à HEC au sein du département comptabilité-contrôle de gestion.

ANDREÙ SOLÉ
Professeur à HEC au sein du département comptabilité-contrôle de gestion.



ISBN 978-2-10-053856-0

www.dunod.com